

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace právních, účetních a daňových aspektů občanských sdružení, zájmových sdružení
právnických osob a sdružení bez právní subjektivity

Comparison of Legal, Accounting and Tax Aspects of Civil Associations, Special-Interest
Associations of Legal Persons and Associations Without Legal Subjectivity

Student:

Barbora Staňková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student: **Barbora Staňková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: Komparace právních, účetních a daňových aspektů občanských sdružení, zájmových sdružení právnických osob a sdružení bez právní subjektivity
Comparison of Legal, Accounting and Tax Aspects of Civil Associations, Special-Interest Associations of Legal Persons and Associations without Legal Subjectivity

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika a právní úprava občanských sdružení, zájmových sdružení právnických osob a sdružení bez právní subjektivity
3. Účetní aspekty sdružení
4. Sdružení a daňová problematika
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana a Yvetta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

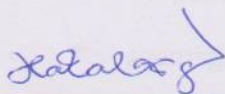
URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně a přílohy č. 1, 2 a 3, převzaté z uvedené literatury, jsem samostatně upravila a doplnila.“

V Ostravě dne 11.5. 2012

Barbora Staňková

Barbora Staňková

OBSAH

1 ÚVOD	5
2 CHARAKTERISTIKA A PRÁVNÍ ÚPRAVA OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ, ZÁJMOVÝCH SDRUŽENÍ PRÁVNICKÝCH OSOB A SDRUŽENÍ BEZ PRÁVNÍ SUBJEKTIVITY	7
2. 1 Nestátní neziskové organizace	7
2. 2 Občanská sdružení	8
2. 2. 1 Obecné vymezení a právní úprava	8
2. 2. 2 Vznik a registrace	9
2. 2. 3 Stanovy sdružení	9
2. 2. 4 Zánik a likvidace	11
2. 2. 5 Občanské sdružení Za Opavu	11
2. 3 Zájmová sdružení právnických osob	13
2. 3. 1 Obecné vymezení a právní úprava	13
2. 3. 2 Založení, vznik a zánik sdružení	13
2. 3. 3 Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57	14
2. 4 Sdružení bez právní subjektivity	16
2. 4. 1 Obecné vymezení a právní úprava	16
2. 4. 2 Smlouva o sdružení bez právní subjektivity	18
2. 4. 3 Sdružení bez právní subjektivity „HT účto“	19
2. 5 Komparace právní úpravy vybraných sdružení	19
3 ÚČETNÍ ASPEKTY SDRUŽENÍ.....	22
3. 1 Legislativní rámec účetnictví nestátních neziskových organizací.....	22
3. 1. 1 Účetní soustava a rozsah vedení účetnictví.....	24
3. 1. 2 Účetnictví občanských sdružení.....	25
3. 1. 2. 1 Jednoduché účetnictví	26
3. 1. 2. 2 Zjednodušený a plný rozsah účetnictví.....	27
3. 1. 3 Účetnictví zájmových sdružení právnických osob.....	29
3. 2 Sdružení bez právní subjektivity a účetnictví.....	31
3. 2. 1 Daňová evidence	32

3. 3 Účetní závěrka	34
3. 3. 1 Audit účetní závěrky a výroční zpráva.....	36
3. 4 Změny ve vedení účetnictví u jednotlivých sdružení	37
4 SDRUŽENÍ A DAŇOVÁ PROBLEMATIKA	39
4.1 Daň z příjmů	39
4.1.1 Daň z příjmů občanských sdružení a zájmových sdružení právnických osob	39
4.1.1.1 Rozdělení příjmů (výnosů).....	40
4.1.1.2 Rozdělení výdajů (nákladů)	42
4.1.1.3 Základ daně	43
4.1.1.4 Daňové přiznání	44
4.1.1.5 Daňová povinnost o. s. Za Opavu za rok 2011	45
4.1.2 Sdružení bez právní subjektivity a daň z příjmů	48
4.1.2.1 Sdružení fyzických osob bez právní subjektivity „HT účto“	48
4.2 Daň z přidané hodnoty.....	50
4.2.1 Občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob	50
4.2.2 Sdružení bez právní subjektivity	51
4.3 Majetkové daně u neziskových organizací.....	52
4.3.1 Daň silniční	52
4.3.2 Daň z nemovitostí.....	53
4.3.3 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí.....	54
4.4 Komparace odlišností u vybraných sdružení v oblasti daní.....	54
5 ZÁVĚR.....	56
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	58
SEZNAM ZKRATEK.....	61
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1 ÚVOD

Právo svobodně se sdružovat je jedním ze stěžejních politických práv v demokratickém státě, které je výslovně zakotveno v Listině základních práv a svobod. Umožňuje dobrovolníkům sdružovat se spolu s jinými občany ve spolcích, společnostech a jiných sdruženích za účelem dosažení určitého společného cíle. Podle účelu založení se pak organizace dělí na ziskové, u kterých je prvotním cílem dosažení zisku a neziskové, jejichž hlavním úkolem je naplnění určitého poslání. Subjekty, které jsou zakládány občany ČR na základě jejich svobodné vůle bez závislosti na státu a za jiným účelem než je výdělečná činnost, řadíme mezi nestátní neziskové organizace, které budou jedním z předmětů analýzy této práce. Neziskové organizace, které dobrovolně provozují činnost prospěšnou více či méně celé společnosti, jsou v dnešní době podstatnou součástí národního hospodářství a neustále se rozvíjí. Jednotlivé formy spolupráce mezi občany jsou upravovány v různých zákonech a liší se od sebe také účetní a daňovou stránkou.

Práce je zaměřena na charakteristiku a analýzu právních, účetních a daňových odlišností u tří vybraných typů sdružení, a to občanských sdružení, zájmových sdružení právnických osob a sdružení bez právní subjektivity. Kromě klíčového slova „sdružení“ v jejich označení toho nemají tolik společného, jak by se mohlo na první pohled zdát. Každá tato právní forma pod sebou skrývá jiná práva a povinnosti a termín „sdružení“ v jednotlivých případech nemusí mít totožný význam.

Druhá kapitola této bakalářské práce obsahuje obecnou a právní charakteristiku jednotlivých sdružení na základě speciálních zákonů, které upravují jejich fungování. Legislativa nestátních neziskových organizací není upravena jednotným právním předpisem, proto jsou práva a povinnosti odlišných typů sdružení nastaveny v různých zákonech, jako je např. zákon o sdružování občanů pro občanská sdružení. Budou zde vymezeny činnosti konkrétních sdružení, kterými se v práci dále zabývám. Jedná se o občanské sdružení Za Opavu, zájmové sdružení právnických osob s názvem Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57 a sdružení bez právní subjektivity „HT účto“. Závěrem kapitoly budou shrnuty základní právní rozdíly těchto forem spolupráce mezi občany.

Dalším podstatným rozdílem mezi těmito sdruženími je účetnictví, jehož aspekty budou obsaženy ve třetí kapitole této práce. Předpisy upravující účetnictví již prošly mnoha

novelizacemi, což se odrazilo také ve vývoji účetnictví jednotlivých sdružení. Výběr právě těchto tří možností sdružení umožňuje poukázat na všechny formy vedení účetnictví, které v současné době legislativa dovoluje, protože každému sdružení je udělena jiná povinnost či možnost vedení účetnictví.

Čtvrtá kapitola bude věnována zdaňování vybraných sdružení, které je zejména pro neziskové organizace jedním z nejsložitějších problémů. Součástí této kapitoly bude analýza výsledku hospodaření občanského sdružení Za Opavu za rok 2011 a z toho vyplývající daňová povinnost daně z příjmů.

Cílem práce je kompletně popsat, analyzovat a následně porovnat problematiku občanských sdružení, zájmových sdružení právnických osob a sdružení bez právní subjektivity z hlediska právního a uvést některé výhody a nevýhody vybraných sdružení při založení a následujícím fungování. Dále z hlediska účetního, kde bude porovnán vývoj účetnictví u jednotlivých sdružení a jednotlivé formy účetnictví mezi sebou. A závěrem z hlediska daňového, kde budou uvedeny základní aspekty zdaňování jednotlivých sdružení a zdůrazněny rozdíly mezi zdaňováním neziskových organizací a podnikatelských subjektů.

2 CHARAKTERISTIKA A PRÁVNÍ ÚPRAVA OBČANSKÝCH SDRUŽENÍ, ZÁJMOVÝCH SDRUŽENÍ PRÁVNICKÝCH OSOB A SDRUŽENÍ BEZ PRÁVNÍ SUBJEKTIVITY

2. 1 Nestátní neziskové organizace

Nezisková organizace je pojem, který je obecně používán a pro většinu z nás je známý a zažitý. V české odborné literatuře však není jednoznačně zformulována charakteristika neziskových organizací nějakým platným právním předpisem. Obvykle se vychází z definice uvedené v § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který neziskové organizace označuje za poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání a obsahuje jejich výčet.

Jejich hlavním cílem tedy není výdělečná činnost jako u ziskových organizací, ale určité poslání, pro které byly založeny. Některým právním formám neziskových organizací je však dovoleno vykonávat tzv. vedlejší neboli hospodářskou činnost, při které mohou dosahovat zisku, který není rozdělen mezi spoluvlastníky či členy organizace, ale musí být použit výhradně k financování jejich hlavní činnosti, která je definována ve statutu nebo zřizovací či jiné listině.

Podle Rektoříka jsou nestátní neziskové organizace vyjádřením postoje určité společnosti lidí k některému z veřejných problémů a jsou převážně financovány z prostředků dobrovolných dárců. Organizace tohoto typu nevznikají primárně přičiněním státu, ale jsou výsledkem úsilí a přání určitých skupin občanů. Jedním z kritérií, podle kterých neziskové organizace rozděluje je kritérium globálního charakteru poslání a to člení tyto subjekty na organizace veřejně prospěšné, které uspokojují potřeby veřejnosti a vzájemně prospěšné, které poskytují služby pouze svým členům. Právě mezi neziskové subjekty vzájemně prospěšného charakteru mimo jiné řadí občanská sdružení, zájmová sdružení právnických osob a sdružení bez právní subjektivity.¹

¹ REKTOŘÍK, Jaroslav a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. s. 26

V následujících kapitolách se budu tedy zabývat občanským sdružením a zájmovým sdružením právnických osob jako nestátních neziskových organizací, i když zájmová sdružení právnických osob mohou mít také charakter ziskového subjektu, jak bude dále zmíněno. Ovšem nad zařazením sdružení bez právní subjektivity mezi neziskové organizace je možné polemizovat a s tvrzením pana Rektora nesouhlasit.

2. 2 Občanská sdružení

2. 2. 1 Obecné vymezení a právní úprava

Občanská sdružení patří mezi nejčastější a nejrozšířenější formy nestátních neziskových organizací. Prvotním cílem těchto organizací bývá plnění jejich hlavního poslání, které vede k uspokojování potřeb členů sdružení nebo občanů v jejich okolí v oblastech jako je sport, kultura, ekologie a další. Podnikatelská činnost občanského sdružení však může být jeho vedlejší činností.

Jejich právní úprava je obsažena v **zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů**, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon se dle § 1 odst. 3 nevztahuje na sdružování občanů:

- v politických stranách a politických hnutích,
- k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání,
- v církvích a náboženských společnostech.

Dále podle § 4 tohoto zákona nejsou dovolená sdružení

- jejichž cílem je popírat a omezovat osobní, politická nebo jiná práva občanů pro jejich národnost, pohlaví, rasu, původ, politické nebo jiné smýšlení, náboženské vyznání a sociální postavení, podporovat násilí apod.,
- která sledují dosahování svých cílů způsoby, které jsou v rozporu s ústavou a zákony,
- ozbrojená nebo s ozbrojenými složkami s výjimkou mysliveckých sdružení nebo sportovních oddílů.

Sdružení také nesmějí vykonávat funkci státních orgánů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak a nesmějí ukládat povinnosti občanům, kteří nejsou jejich členy.

Občanské sdružení je samostatnou právnickou osobou a jeho členové mohou být fyzické i právnické osoby. Výhodou je nízká ekonomická náročnost, protože při vzniku nejsou požadovány žádné majetkové vklady. Orgány státní správy mohou do činnosti sdružení zasahovat jen v mezích zákona. Nikdo nesmí být ke sdružování ani k členství nucen a každý může ze sdružení na základě svého svobodného rozhodnutí vystoupit. Práva a povinnosti členů jsou upraveny ve stanovách.²

Mezi další zákony upravující občanské sdružení patří zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník a zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě.

2. 2. 2 Vznik a registrace

Občanské sdružení vzniká na základě registrace u Ministerstva vnitra ČR se současnou evidencí na Českém statistickém úřadě, který vede evidenci sdružení.

Návrh na registraci podávají nejméně tři občané, kteří tvoří přípravný výbor občanského sdružení, z nichž alespoň jeden musí být starší 18 let. V tomto návrhu musí být uvedena jména a příjmení, data narození, bydliště členů přípravného výboru a údaje, kdo z členů výboru starších 18 let je oprávněn jednat jeho jménem. K návrhu výbor také připojí stanovy sdružení ve dvou vyhotoveních. Ministerstvo vnitra může návrh odmítnout jen v případě nedodržení zákonných požadavků.³

2. 2. 3 Stanovy sdružení

Stanovy jsou zakládacím dokumentem občanských sdružení, ve kterém by měly být podrobněji upravovány některé oblasti hospodaření sdružení a definovány postupy řešení problémů, které mohou během jeho existence nastat.

² KOČÍ, Petr, KABELOVÁ, Kristýna, AUJEZDSKÝ, Josef, LERCHOVÁ, Silvie a Jitka NÁHLOVSKÁ. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, 2009. s. 5

³ § 6 zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Ve stanovách musí být uvedeno:

- **název sdružení** – musí se lišit od názvu právnické osoby, která již vyvíjí činnost na území ČR, od názvu veřejné moci ČR, mezinárodních orgánů, jejich institucí a od názvu EU a jejich orgánů,
- **sídlo sdružení** – musí být určeno adresou, kde je umístěna správa právnické osoby a kde se s ní může veřejnost setkat,
- **cíl činnosti sdružení** – může být v mezích obecně závazných právních předpisů libovolný,
- **orgány sdružení** – sdružení může neomezeně v souladu s právními předpisy určovat a vytvářet orgány dle vlastního uvážení, ale je třeba stanovit způsob ustavování těchto orgánů (jmenování, volba, apod.), délku funkčního období, rozsah jejich činnosti a musí být určen statutární orgán sdružení,
- **zásady hospodaření** – způsoby, jakými bude sdružení získávat vlastní prostředky a jak s nimi bude nakládat,
- **ustanovení o organizačních jednotkách** – pokud budou zřízeny a budou jednat svým jménem.⁴

Existují tři základní koncepce organizačních jednotek, které mohou v rámci sdružení působit:

- organizační jednotka občanského sdružení, která *má vlastní právní subjektivitu* a může v určitých záležitostech, které jsou vymezeny ve stanovách, jednat svým jménem a má i své identifikační číslo;
- organizační jednotka jako jednotka *bez vlastní právní subjektivity*, která *nemůže jednat svým jménem* a její vymezení nemusí být uvedeno ve stanovách;
- oddíl/klub – je samostatnou právnickou osobou, tedy občanským sdružením. Má vlastní stanovy, které jsou registrovány u Ministerstva vnitra. Toto občanské sdružení se stává členem zakladatelského občanského sdružení a jejich stanovy nesmí být ve vzájemném rozporu.⁵

⁴ KOČÍ, Petr, KABELOVÁ, Kristýna, AUJEZDSKÝ, Josef, LERCHOVÁ, Silvie a Jitka NÁHLOVSKÁ. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, 2009. s. 6

⁵ TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. s. 27

2. 2. 4 Zánik a likvidace

Sdružení zaniká podle § 12 zákona o sdružování občanů dobrovolným rozpuštěním nebo sloučením s jiným sdružením. Lze také zrušit pravomocným rozhodnutím Ministerstva vnitra ČR o jeho rozpuštění ze stejných důvodů, při kterých je oprávněno odmítnout registraci sdružení. Pokud není ve stanovách uveden způsob rozpuštění nebo sloučení s jiným sdružením, rozhoduje o něm nejvyšší orgán, který oznámí zánik sdružení do 15 dnů příslušnému ministerstvu.

V případě, že celé jmění nepřechází na právního zástupce, musí se provést likvidace – majetkové vypořádání, kdy likvidátora určí buď statutární orgán sdružení, nebo ministerstvo, pokud bude sdružení zrušeno jeho rozhodnutím. Likvidace občanského sdružení je vymezena v § 20 občanského zákoníku. Sdružení vstupuje do likvidace ke dni, k němuž je zrušeno a po dobu likvidace se užívá název sdružení „v likvidaci“. Likvidátor podá návrh na výmaz sdružení z registru Ministerstva vnitra do 30 dnů po skončení likvidace a teprve potom sdružení zanikne. O zániku sdružení informuje ministerstvo Český statistický úřad do 7 dnů ode dne, kdy se o něm dozvědělo. Zjistí-li likvidátor, že je sdružení předloženo, podá návrh na prohlášení konkurzu.⁶

2. 2. 5 Občanské sdružení Za Opavu

Předmětem analýzy této bakalářské práce je nevládní neziskové občanské sdružení Za Opavu, které bylo zaregistrováno v lednu 2007 Ministerstvem vnitra ČR. Sdružení má v současné době 21 členů. Hlavním důvodem jeho vzniku byla potřeba několika jedinců vyjádřit nespokojenost se stávající úrovní zásahů do veřejných prostor města Opavy.⁷

Základním cílem této organizace upraveným ve stanovách je především přispívání k ochraně kulturního dědictví, životního prostředí, zdravých životních podmínek ve městě Opavě a jeho okolí, a s ním spojená informační, poradenská a publikační činnost. V prosinci 2011 začala organizace provozovat internetový obchod s originálními produkty vyráběnými členy jako formu podpory činnosti sdružení, na kterou bude výnos z prodeje použit. Jedná se tedy o vedlejší činnost k financování hlavního poslání, ale také je obchod využíván jako nástroj k udržování a budování vztahů s veřejností, tedy PR strategie.

⁶ KOČÍ, Petr, KABELOVÁ, Kristýna, AUJEZDSKÝ, Josef, LERCHOVÁ, Silvie a Jitka NÁHLOVSKÁ. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, 2009. s. 26

⁷ O.S. ZA OPAVU. *Občanské sdružení Za Opavu* [online]. [6.3.2012]. Dostupné z: <http://www.zaopavu.cz/view.php?cisloclanku=2001061101>

Struktura orgánů o. s. Za Opavu je tvořena členskou schůzí, členským výborem a dalšími orgány, které mohou být zvoleny na základě potřeb sdružení členskou schůzí.

Členská schůze je nejvyšším orgánem sdružení. Je oprávněna schvalovat stanovy a jejich změny, volit členy výboru, rozhodovat o zřízení či zrušení dalších orgánů sdružení, schvalovat rozpočet předkládaný výborem, schvalovat zprávu o činnosti sdružení a účetní závěrku za předešlý rok, určovat cíle sdružení a rozhodovat o jeho zániku. Členové se schází nejméně jedenkrát ročně. Členskou schůzí je svoláván výbor sdružení podle jejího uvážení, nejméně však jednou ročně. Je usnášeníschopná, účastní-li se jejího zasedání nadpoloviční většina všech členů sdružení.

Členský výbor je statutárním a výkonným orgánem sdružení, který řídí jeho činnost mezi zasedáními členské schůze a plní úkoly mu uložené členskou schůzí. Dále jeho členové volí ze svého středu předsedu na období jednoho roku a také jej mohou odvolávat. Výbor má 3 – 15 členů a jejich počet je vždy lichý.

Členská schůze může podle potřeb sdružení na návrh výboru nebo kteréhokoliv člena sdružení rozhodnout o zřízení **dalších orgánů** (jednatel, pokladník, mluvčí) a o rozsahu pravomoci těchto orgánů, případně tyto orgány zrušit.

Členem sdružení se může stát bezúhonná fyzická osoba starší 18 let. Členství vzniká na základě schválení písemné přihlášky sdružení a o přijetí následně rozhoduje členský výbor na nejbližším jednání.

Hlavní zdroj příjmů sdružení je tvořen především příspěvky jeho členů, dary, dotacemi a příjmy z neziskové činnosti v souladu s cíli sdružení. Výdaje jsou zaměřeny na uskutečňování cílů uvedených ve stanovách. Za jeho hospodaření odpovídá výbor, který sestavuje roční rozpočet schvalovaný členskou schůzí.

Sdružení se již podařilo za pomoci přátel započít i dokončit opravy několika chátrajících památek, vysadit stromy, realizovat nejrůznější kulturní akce, přednášky, informovat o dění v okolí Opavy, uspořádat aktivity zaměřené na děti a další.

Uvedené informace týkající se os. Za Opavu byly čerpány ze stanov občanského sdružení a interních dokladů.

2. 3 Zájmová sdružení právnických osob

2. 3. 1 Obecné vymezení a právní úprava

Právní úprava zájmových sdružení právnických osob (dále jen „zájmová sdružení“ nebo „sdružení“) je vymezena v **zákoně č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku**, § 20f – 20j ve znění pozdějších předpisů. Sdružení je právnickou osobou, která odpovídá svým majetkem za nesplnění svých povinností. Od ostatních korporací se liší svým personálním složením, protože může být tvořena pouze právnickými osobami a to minimálně dvěmi. Právnické osoby vytvářejí sdružení buď k ochraně svých zájmů, nebo k dosažení jiného účelu, který musí být zákonný a neporušující dobré mravy. Může být tudíž založeno i jako podnikatelský subjekt.

Tato práce se však bude zabývat zájmovým sdružením jako neziskové organizace. Má-li být zájmové sdružení považováno za neziskovou organizaci, musí být zřízeno za jiným účelem, než je dosahování výdělečné činnosti.⁸ Předmětem této činnosti nejčastěji bývají zpravidla ekologické, kulturní a osvětové aktivity či komunální a regionální aktivity.⁹

2. 3. 2 Založení, vznik a zánik sdružení

Podle § 20g občanského zákoníku může být zájmové sdružení založeno buď

- písemnou zakladatelskou smlouvou uzavřenou zakladateli nebo
- schválením účelu založení na ustavující členské schůzi, kde je sepsán zápis o založení obsahující seznam zakládajících členů sdružení s uvedením jejich jména (názvu), bydliště (sídla) a podpisy členů.

K oběma způsobům založení musí být dále přiloženy stanovy a určení osob oprávněných jednat jménem sdružení, jež schválí zakladatelé nebo ustavující schůze.

V našem právním systému není zvláštní předpis, který by podrobněji řešil hospodaření zájmových sdružení, proto se musí řídit stejně jako občanská sdružení výhradně **stanovami**, kde je tato problematika upravena. To je tedy důvod, proč je schválení tohoto dokumentu při založení

⁸ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 11

⁹ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 16

tak důležité. Náležitosti stanov tvoří název a sídlo sdružení, předmět činnosti, úpravu majetkových poměrů, podmínky členství, orgány sdružení a způsob zrušení a naložení s likvidačním zůstatkem. Členství ve sdružení je podloženo určitým členským příspěvkem.

S účinností od 1. 1. 2003 sdružení nabývá právní způsobilosti zápisem do registru sdružení u krajského úřadu příslušného podle sídla sdružení. Do 31. 12. 2002 vedly registr okresní úřady.

Do registru je nutné zapsat:

- název a sídlo sdružení,
- předmět činnosti,
- orgány, kterými sdružení jedná,
- jméno a adresa trvalého pobytu osob, vykonávajících jejich působnost.

Návrh na registraci podává osoba zmocněná zakladateli nebo ustavující členskou schůzí, ke kterému musí být přiložena zakladatelská smlouva nebo zápis o ustavující členské schůzi a stanovy.¹⁰

Zájmové sdružení právnických osob zaniká dle § 20j občanského zákoníku výmazem sdružení z registru, kterému předchází likvidace, jestliže jmění sdružení nepřechází na právního nástupce.

2. 3. 3 Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57

Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57 (dále „Sdružení pro výstavbu komunikace“ nebo jen „Sdružení“) bylo založeno ustavující členskou schůzí v Opavě a dne 21. 5. 2001 bylo zaregistrováno Okresním úřadem Opava. Agenda související s registrací zájmových sdružení právnických osob však od 1. 1. 2003 přešla na krajské úřady, v případě tohoto Sdružení na Krajský úřad Moravskoslezského kraje. Sdružení bylo zřízeno z iniciativy 18 měst a obcí na trase silnice I/11 a I/57 mezi Ostravou, Opavou, Krnovem a Bartultovicemi ve snaze urychlit řešení dlouhotrvající špatné dopravní situace na těchto dvou komunikacích v Moravskoslezském kraji.

Podle předsedkyně Sdružení Ing. Pavly Brady je činnost Sdružení výrazem spolupráce mezi městy a obcemi, Moravskoslezským krajem a významnými podnikatelskými subjekty tohoto regionu při prosazování územních a podnikatelských zájmů při přípravě a realizaci výstavby a

¹⁰ TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. s. 41

rekonstrukce silnice I/11 a I/57. Prvořadým úkolem Sdružení je zajistit potřebné finanční prostředky na realizaci jednotlivých úseků této páteční komunikace, které by v budoucnu měly zvýšit bezpečnost dopravy, snížit nehodovost, zlepšit životní prostředí apod.¹¹

Aktuálně má Sdružení 26 stálých členů a 18 partnerů z řad významných podnikatelských subjektů západní části Moravskoslezského kraje.

Mezi orgány Sdružení patří valná hromada, předsednictvo a revizní komise. Funkční období členů předsednictva a revizní komise je čtyřleté. Sdružení nemá vlastní sekretariát, vedení administrativy zajišťuje Statutární město Opava.

Valná hromada je složena z členů, jimiž jsou statutární zástupci všech členů Sdružení nebo jimi písemně pověřené osoby. Mezi úkoly valné hromady patří např. volit a odvolávat předsednictvo a revizní komisi, schvalovat roční plán činnosti, rozpočet a výši členských příspěvků, dále roční vyúčtování a stanovy, rozhodovat o přijetí nového člena, jmenovat likvidátory apod. Schází se nejméně jedenkrát ročně. Je schopna se usnášet, je-li tolik členů, že počet hlasů přítomných členů je vyšší než 51 % hlasů všech členů. K přijetí usnesení je třeba nadpoloviční většina hlasů přítomných členů a počet hlasů jednotlivých členů je upraven dle výše členských příspěvků.

Předsednictvo je sedmičlenné a usnášeníschopné, je-li přítomno nejméně 5 členů. K přijetí usnesení je třeba čtyř hlasů. Ze svého středu volí **předsedu**, který je oprávněn jednat jménem Sdružení a **místopředsedu**, který je oprávněn jednat jménem sdružení v rozsahu pověření předsednictva nebo předsedy. Každý z nich jedná samostatně. Předsednictvo dále svolává jednání valné hromady, předkládá jí ke schválení roční plán činnosti a rozpočet hospodaření a má právo svolat mimořádnou valnou hromadu do jednoho měsíce, požádá-li o svolání písemně minimálně 20 % členů.

Revizní komise je tříčlenná a usnášeníschopná, jsou-li přítomni nejméně 2 členové. K přijetí usnesení je třeba dvou hlasů, kdy každý člen disponuje jedním hlasem. Ze svého středu volí předsedu revizní komise. Kontroluje hospodaření Sdružení a zpracovává roční revizní zprávu.

¹¹ BRADY, Pavla. *Úvodní slovo předsedkyně Sdružení pro výstavbu komunikace I/11-I/57* [online]. [23.2.2012]. Dostupné z: <http://www.opava-city.cz/sdruzeni1157/>

Členem Sdružení se může stát každá právnická osoba, která bude přijata valnou hromadou. Členství je vázáno dle dohody členů Sdružení na členský příspěvek, který je stanoven zvlášť u obcí a měst a zvlášť u ostatních subjektů podle aktuálního počtu zaměstnanců, jehož výpočet je uveden v příloze stanov Sdružení. Tyto příjmy jsou stabilní a tvoří převážnou část finančních prostředků.

Partnerem Sdružení může být každá právnická osoba, která projeví zájem o činnost Sdružení a podporuje jeho aktivity finančními příspěvky.

Kromě členských příspěvků je činnost Sdružení financována z prostředků, které tvoří dary, dotace, granty a sdružené prostředky (spolufinancování s jinými osobami). V roce 2008 a 2009 Sdružení obdrželo dotaci z rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury na vyhotovení dvou investičních záměrů.

Výdaje Sdružení jsou každoročně předkládány ke schválení valné hromadě a jsou použity např. na činnost předsednictva, dále pak jsou pokrývány výdaje na konání valné hromady a na bankovní poplatky spojené s vedením bankovního účtu. Hlavní výdaje jsou směřovány do předprojektové a projektové přípravy jednotlivých úseků silnice I/11 a I/57, která zahrnuje např. studie proveditelnosti, investiční záměry, projektové dokumentace a jiné.

Uvedené informace byly získány ze stanov a interních dokladů Sdružení.

2. 4 Sdružení bez právní subjektivity

2. 4. 1 Obecné vymezení a právní úprava

Právní úprava sdružení bez právní subjektivity je obsažena v § 829 - § 841 **zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku**, ve znění pozdějších předpisů. V tomto zákoně je uvedeno¹²: „Několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.“

Tyto osoby se mohou sdružovat k nejrůznějším účelům, podnikatelským i nepodnikatelským, na základě smluvní volnosti dané občanským zákoníkem. Termín „sdružení“ podle § 829 občanského zákoníku znamená činnost, ne vznik nějakého nového subjektu. Účastníci se tak

¹² § 829 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

sdužili proto, aby něco konali, činili, aby se přičinili o dosažení sjednaného účelu. Účastníkem sdužení může být fyzická i právnická osoba, česká i zahraniční, která je způsobilá k právům a povinnostem uvedeným ve smlouvě o sdužení.¹³

Podle Jindrové sdužení se touto formou znamená uzavření smlouvy o vzájemných právech a závazcích účastníků sdužení mezi sebou, ne formální vznik nějakého subjektu. Sdužení nemá právní subjektivitu. Při řešení problémů ve sdužení je nutné mít tedy na paměti, že nadále existují pouze samostatné fyzické nebo právnické osoby, které se sice sdužily, ale práva a povinnosti vznikají jednotlivým účastníkům zvlášť, ne sdužení jako celku.¹⁴

Za sdužení nemůže nikdo jednat, protože nemá právní subjektivitu. Jednání za sdužení tedy znamená vykonávání činnosti sdužení. Pražák uvádí¹⁵: „Každé jednání účastníka, které odpovídá tomu, co je pro tohoto účastníka uvedeno ve smlouvě o sdužení, a směřuje k dosažení účelu sdužení sjednanému ve smlouvě, je jednáním „za sdužení“, tedy jednáním, které vůči třetím osobám zavazuje všechny účastníky společně a nerozdílně.“ Nejedná se tedy o nějaké formálně vyjádřené zastupování. Oprávnění k tomuto jednání vzniká uzavřením smlouvy o sdužení, není potřeba udělení nějaké další plné moci. Fyzická osoba jedná pod svým jménem a příjmením, k němuž může být připojen odlišující dodatek nebo jiné označení. Právnická osoba jedná pod svou firmou, pokud je zapsaná v obchodním rejstříku nebo pod svým názvem, pokud není zapsaná v obchodním rejstříku. Za právnickou osobu jedná její statutární orgán.

Založené sdužení může být opatřeno názvem, aby bylo možné jej rozlišit od samostatné fyzické či právnické osoby, který se však nesmí shodovat s jinou obchodní společností nebo fyzickou osobou. Sdužení opatřené názvem se nikde neregistruje, protože pojmenováním nevzniká žádný nový subjekt.¹⁶

Ve sdužení bez právní subjektivity jsou si účastníci rovni bez ohledu na to, jaké mají pravomoci, jaký mají podíl na příjmech a výdajích či jaký majetek poskytli.

¹³ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdužení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 43

¹⁴ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdužení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2006. s. 8

¹⁵ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdužení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 95

¹⁶ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdužení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 102

Sdružení tedy není subjektem, nemá právní subjektivitu, z čehož vyplývá, že nemůže být účastníkem právních vztahů, nemá způsobilost k právům a povinnostem, nemůže jednat svým jménem, nemůže mít závazky, není způsobilé mít vlastní zaměstnance, nemůže být daňovým poplatníkem či plátcem a nelze mu tedy ukládat žádné povinnosti.

2. 4. 2 Smlouva o sdružení bez právní subjektivity

Sdružení se zakládá svobodným rozhodnutím jeho účastníků formou uzavření smlouvy o sdružení. Je to dokument upravující závazkové právní vztahy, z něhož vyplývají jednak práva, pohledávky a jednak povinnosti, závazky účastníků. Forma smlouvy není zákonem předepsána a může být uzavřena ústně nebo písemně. S ohledem na právní jistotu účastníků sdružení, třetích osob a z důvodů eliminace problémů v účetní a daňové oblasti sdružení se doporučuje uzavření smlouvy v písemné podobě. Ke vzniku sdružení není nutná žádná registrace nebo zápis do příslušného rejstříku, jelikož se jedná pouze o úpravu vztahů mezi účastníky sdružení. Výjimkou je registrace podle zvláštních právních předpisů jako např. registrace k DPH.¹⁷ Tato administrativní nenáročnost založení je jedním z důvodů, proč podnikatelé mnohdy upřednostňují tuto formu spolupráce před zřízením obchodní společnosti.

Mezi základní náležitosti smlouvy o sdružení patří:

- označení smlouvy a smluvních stran (údaje o účastnících, název a sídlo sdružení),
- účel sdružení, doba vzniku a trvání sdružení,
- stanovení účastníka sdružení, který povede daňovou evidenci nebo účetnictví,
- vklady účastníků sdružení, rozdělení příjmů a výdajů, jednání jménem sdružení,
- vypořádání majetku v případě ukončení činnosti jednoho z účastníků ve sdružení nebo zániku sdružení,
- postup při přijímání nebo přistoupení dalších účastníků,
- datum, podpisy účastníků a jiné údaje.¹⁸

¹⁷ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 75

¹⁸ HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 11

2. 4. 3 Sdružení bez právní subjektivity „HT účto“

V praxi nejčastěji dochází ke sdružení mezi fyzickými osobami především za účelem dosažení zisku, z čehož vyplývá, že s touto formou spolupráce se spíše setkáváme v podnikatelské oblasti než v neziskovém sektoru. Stejně je tomu tak i v případě sdružení „HT účto“.

Sdružení „HT účto“ bylo založeno v roce 2002 dvěma fyzickými osobami Hanou G. a Tomášem Ž. na základě smlouvy o sdružení, kde si písemně sjednali jejich práva a povinnosti. Smluvní strany se sdružili za účelem poskytování účetního poradenství, vedení účetnictví, daňové evidence, mzdové a personální agendy a poskytování administrativních činností jiným právníkům subjektům a osobám podnikajícím na základě živnostenského oprávnění.

V současné době sdružení zpracovává účetnictví přibližně 10 fyzickým osobám (35% tržeb), 4 neziskovým osobám (60% tržeb) a 1 příspěvkové organizaci (5% tržeb).

K právním úkonům souvisejícím s účinností sdružení jsou oprávněni oba účastníci. Každý z účastníků je povinen podílet se na zabezpečování účelu sdružení ve stejném rozsahu, tzn. poskytnutím prací a nákladů v rozsahu podílu účastníků na zisku sdružení, pokud v individuálních případech nebude mezi účastníky písemně rozsah jejich podílů dohodnut jinak.

Účastníci vložili na zabezpečení účelu sdružení po sepsání smlouvy peněžitý vklad ve výši 2000 Kč dle podílu účastníků na zisku.

Majetek získaný při výkonu společné činnosti ve sdružení se stává spoluvlastnictvím účastníků sdružení. Podíly účastníků na majetku sdružení, získaném společnou činností jsou stejné. Zisk ze společné činnosti sdružení se rozdělí mezi účastníky takto: Tomáš Ž. 60 %, Hana G. 40 %.

Kterýkoliv z účastníků může ze sdružení vystoupit na základě písemné výpovědi, doručené druhé straně. Zánikem členství vystoupivšího účastníka se sdružení rozpouští. Sdružení je možné rozpustit též na základě písemné dohody účastníků ke dni, na kterém se účastníci dohodli.

2. 5 Komparace právní úpravy vybraných sdružení

Z předchozích kapitol je zřejmé, že právní úprava jednotlivých sdružení je značně odlišná a neexistuje jednotný právní předpis, který by především problematiku neziskových organizací

přesně definoval. Každá forma uvedených organizací je tedy legislativně upravena zvláštními zákony, které vymezují jejich fungování (založení, provoz, likvidaci). Pro přehlednost je souhrn těch nejzákladnějších odlišností uveden v následující Tabulce 2.1.

Tabulka 2.1 Přehled základních právních odlišností vybraných sdružení

	Občanská sdružení	Zájmová sdružení právnických osob	Sdružení bez právní subjektivity
	o. s. Za Opavu	Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57	„HT účto“
Charakter sdružení	nestátní nezisková organizace	nestátní nezisková organizace	nepatří mezi neziskové subjekty
Subjekt	právní osoba	právní osoba	není právní osobou – nemá právní subjektivitu
Právní úprava	zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů	§ 20f – 20j zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku	§ 829 – 841 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku
Registrace	Ministerstvo vnitra ČR – bez registračního poplatku	od 1. 1. 2003 krajský úřad podle sídla sdružení – bez registračního poplatku	neregistruje se
Vznik	dnem registrace u Ministerstva vnitra	dnem zápisu do registru sdružení	uzavření smlouvy o sdružení
Členství	fyzické i právní osoby	pouze právní osoby	fyzické i právní osoby
Majetkové vklady	nejsou povinné	je povinný členský příspěvek	nejsou povinné

Zdroj: vlastní tvorba

Občanská sdružení jsou nejrozšířenější formou neziskových organizací, což dokazují i statistické údaje za rok 2010, kdy v ČR působilo celkem 111 241 neziskových organizací a z toho

necelých 65 % zastupovala právě občanská sdružení.¹⁹ Jejich výhodou je jednak nenáročná a rychle proveditelná registrace, ale také nízká ekonomická náročnost, protože nejsou povinné žádné majetkové vklady a registrace není zpoplatněna. Narozdíl od zájmových sdružení právnických osob, kde členové musí poskytnout členský příspěvek. Další odlišností mezi sdruženími je jejich personální složení. Zatímco členem občanského sdružení a sdružení bez právní subjektivity mohou být fyzické i právnické osoby, u zájmových sdružení právnických osob se mohou sdružit pouze osoby právnické. Legislativa vymezující činnost občanských sdružení je jen rámcová. To na jedné straně činnost občanských sdružení zjednodušuje, na druhé straně komplikuje jejich kontrolu veřejností.

Důvodů, proč sdružení bez právní subjektivity nemůže být považováno za neziskovou organizaci, je hned několik. Neziskové organizace jsou charakterizovány jako právnické osoby, které mají svého zřizovatele, zakládají se podle různých právních předpisů a podléhají registraci na místech určeným jim zákonem, podle kterého jsou zřízeny. Jsou vedeny v seznamu ekonomických subjektů, který spravuje Český statistický úřad, a mají přiděleno identifikační číslo.²⁰ Z Tabulky 2.1 je zřejmé, že sdružení bez právní subjektivity některé tyto charakteristické znaky nesplňuje, čímž se liší od ostatních nevýdělečných organizací. Nejedná se totiž o právnickou osobu, nepůsobí jako samostatný subjekt, nemá způsobilost k právním úkonům a nepodléhá žádné registraci. Pokud jsou účastníky sdružení fyzické osoby, jednají svým vlastním jménem a není možné, aby byla fyzická osoba považována za neziskový subjekt. Sdružení se v tomto případě znamená totiž činnost, ne vznik samostatného subjektu.

Jak uvádí Pražák, je tedy nutné odlišovat slovo „sdružení“ jako označení nějakého subjektu, spolku, společnosti, jako je tomu v případě občanského sdružení či zájmového sdružení právnických osob, od „sdružení“ jako výsledku činnosti „sdružit se“ na základě smlouvy o sdružení podle § 829 – 841 občanského zákoníku.²¹

¹⁹ NEZISKOVKY.CZ. *Zpráva o stavu neziskového sektoru v ČR v roce 2010* [online]. [13.2.2012]. Dostupné z: http://www.neziskovky.cz/data/Zprava_o_stavu_NS_2010txt11805.pdf

²⁰ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 9

²¹ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 56

3 ÚČETNÍ ASPEKTY SDRUŽENÍ

3. 1 Legislativní rámec účetnictví nestátních neziskových organizací

Primárním dokumentem pro všechny typy účetních jednotek je **zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (ZoÚ)**, ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a nároky na jeho průkaznost. Předmětem účetnictví je metodické zaznamenávání informací o hospodářských jevech příslušného subjektu. Povinnost vést účetnictví neziskovým organizacím vyplývá z § 1 odst. 2 tohoto zákona, kde je uvedeno, že vedení účetnictví se vztahuje mimo jiné na právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky. Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, neziskové organizace jsou právnickými osobami a z hlediska účetnictví tedy i účetními jednotkami. Mezi další právní předpisy, které upravují účetnictví neziskových organizací, patří:

- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, ve znění pozdějších předpisů č. 401 – 414,
- Vyhláška č. 507/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví – je zrušena, ale některé neziskové organizace se jí mohou i nadále řídit.

Vyhláška č. 504/2002 Sb. je prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví a týká se účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, uvedených v § 1 odst. 2 písm. a) a b) tohoto zákona. Jedná se zejména o tyto účetní jednotky:

- a) politické strany a politická hnutí,
- b) **občanská sdružení**,
- c) církve a náboženské společnosti,

- d) obecně prospěšné společnosti,
- e) **zájmová sdružení právnických osob**,
- f) organizace s mezinárodním prvkem,
- g) nadace a nadační fondy,
- h) společenství vlastníků jednotek,
- i) veřejné vysoké školy a
- j) jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností (dále jen "účetní jednotky").

Tato vyhláška stanovuje pro vedení účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu způsob a rozsah sestavování účetní závěrky, dále uspořádání, označování a obsahové vymezení položek aktiv a pasiv, výnosů a nákladů, hospodářského výsledku v účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze závěrky, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.

Soulad při používání účetních metod zajišťují **České účetní standardy**, které byly vydány Ministerstvem financí s účinností od 1. 1. 2004 v souladu s § 36 odst. 1 ZoÚ pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. a u nichž hlavní činnosti není podnikání. Tyto standardy upravují jednotlivé postupy účtování v příslušných účetních jednotkách a jejich obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví či jiných právních předpisů. Jejich zavedením byla ukončena platnost Opatření MFČR, která dříve tyto postupy upravovala. Standardy jsou pravidelně publikovány ve Finančním zpravodaji. Do 31. 12. 2004 jich existovalo 13 pod čísly 401 - 413, které byly od roku 2005 upraveny o čtrnáctý standard č. 414 zabývající se přechodem jednoduchého účetnictví na účetnictví.

Vedení účetnictví je kromě výše zmíněného zákona o účetnictví, vyhlášek ministerstva financí České republiky a Českých účetních standardů dále upravováno **konkrétními zákony**, jež vymezují jednotlivé neziskové organizace. Tyto zákony však ve většině případů problematiku účetnictví neřeší, jak je tomu i u zákona o sdružování občanů či občanského zákoníku, proto se občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob řídí výhradně zákonem o účetnictví.

3. 1. 1 Účetní soustava a rozsah vedení účetnictví

V České republice se do roku 2003 rozeznávaly pro vedení účetnictví dvě účetní soustavy, a to jednoduché účetnictví (JÚ) a podvojně účetnictví (PÚ), které se od sebe lišily mírou složitosti a podrobnosti informací. Od roku 2004 se však podstatně změnilo znění § 9 ZoÚ z původních účetních soustav na rozsah vedení účetnictví, což znamenalo zavedení povinnosti zachycovat veškeré hospodářské operace formou podvojných zápisů. Podle míry rozsahu je však umožněno vést dvě různé formy účetnictví:

- zjednodušený rozsah vedení účetnictví (ZRÚ),
- plný rozsah vedení účetnictví (PRÚ).

Nadále tedy existuje pouze účetnictví podvojně, i když uvedený přívlastek se již nepoužívá a hovoříme jen o účetnictví. Tato novela se dotkla vskutku malých neziskových organizací, jako jsou právě některá občanská sdružení, pro která by přechod z jednoduchého účetnictví na účetnictví znamenal značnou administrativní a finanční náročnost.

Po 1. lednu 2004 bylo tedy zavedeno přechodné období, po které mohly některé neziskové organizace (mezi nimi i občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob) vést jednoduché účetnictví a to až do konce tohoto roku, pokud ke dni 31. prosince 2003 účtovaly v soustavě jednoduchého účetnictví. Toto období sloužilo především pro to, aby se účetní jednotky připravily na přechod do nového systému účetnictví od 1. ledna 2005.

Závěrem roku 2004 však došlo k posunu v datu povinného přechodu na účetnictví a od tohoto roku se tato hranice každoročně posouvala. Právo pokračovat v jednoduchém účetnictví neměly všechny neziskové organizace, ale jen ty, které byly uvedeny v novém § 38a zákona o účetnictví. Posun v datu neplatil pro nadační fondy, **zájmová sdružení právnických osob**, obecně prospěšné společnosti a společenství vlastníků, kteří museli od 1. 1. 2005 přejít na účetnictví.²²

Postupné posouvání povinnosti vést účetnictví bylo pro neziskové organizace zastaveno dnem 1. 1. 2008, kdy se zcela mění znění § 38a ZoÚ. Pro **občanská sdružení**, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce,

²² MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 91

kteřé jsou cířkevní právníckou osobou a honební společenstva byla možnost vedení jednoduchého účetnictví prodloužena do doby, dokud jejich příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč.²³ Otevřela se jim tedy trvalá možnost účtovat podle vyhlášky č. 507/2002 Sb., která upravuje účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. prosinci 2003.

I když zákon o účetnictví již mnoho let nerozlišuje jednoduché a podvojné účetnictví, je zřejmé, že vedení jednoduchého účetnictví zcela nezaniklo a pro některé neziskové organizace je již původně zrušená vyhláška č. 507/2002 Sb. stále aktivní a za určitých podmínek je umožněno podle ní dále postupovat.

Mezi vedením jednoduchého účetnictví a účetnictví jsou značné rozdíly (viz. Příloha č. 1). Hlavní odlišností je, že každá forma eviduje jiné skutečnosti. V jednoduchém účetnictví zachycujeme až peněžní plnění v podobě příjmů a výdajů v peněžním deníku, v pokladně a na bankovních účtech. Majetek, závazky a pohledávky evidujeme, neúčtujeme o nich. V účetnictví se naproti tomu sleduje skutečný stav a pohyb majetku, náklady a výnosy i hospodářský výsledek. O majetku, závazcích a pohledávkách se účtuje. Přesto i jednoduché účetnictví musí být vedeno přehledně a průkazně, aby jeho výstupy mohly sloužit jako informace pro daňové účely a pro potřeby organizací, které ještě v souladu se zákonem toto účetnictví vedou.²⁴

3. 1. 2 Účetnictví občanských sdružení

Občanská sdružení jsou účetními jednotkami, které se řídí výhradně zákonem o účetnictví, protože zákon o sdružování občanů tuto problematiku neupravuje. Jsou povinna vést účetnictví ode dne registrace u Ministerstva vnitra (den jejich vzniku) až do dne výmazu z rejstříku vedeného tímto ministerstvem (den jejich zániku). Občanská sdružení patří mezi neziskové organizace, u kterých se můžeme setkat se třemi variantami vedení účetnictví. Je jim umožněno vést účetnictví jak ve zjednodušeném rozsahu, tak v plném rozsahu nebo za určitých podmínek mohou výjimečně pokračovat v účetnictví jednoduchém. Způsob, jakým budou účetnictví vést,

²³ § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. *Jednoduché účetnictví: k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. s. 13

ovlivňuje mnoho faktorů jako např. doba jejich vzniku, výše příjmů za účetní období, podrobnost či množství informací apod.

3. 1. 2. 1 Jednoduché účetnictví

Zákon o účetnictví již prošel mnoha novelizacemi, které se ne málo dotkly také občanských sdružení a jejich možností účtování. Pokud účetní jednotky splnily podmínky § 9 ZoÚ ve znění k 31. 12. 2003 mohly účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví. Toto se týkalo také občanských sdružení v případě, že jejich příjmy nepřekročily 6 000 000 Kč. Zlomovým obdobím byl rok 2004, od kterého mělo jednoduché účetnictví zaniknout. Z předchozí kapitoly je však zřejmé, že možnost jeho vedení dále přetrvává, a to i pro některá občanská sdružení. Od roku 2008 bez časového omezení mohou jednoduché účetnictví vést občanská sdružení, která splňují podmínky uvedené v § 38a ZoÚ, tedy pokud jejich celkové příjmy za poslední účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč.

Pokud občanská sdružení využijí tuto možnost účetnictví, postupují podle vyhlášky č. 507/2002 Sb., pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Tato vyhláška obsahově vymezuje účetní knihy v soustavě jednoduchého účetnictví, které jsou podkladem pro sestavení přehledu o majetku a závazcích a přehledu o příjmech a výdajích. Pro údaje v účetních knihách a pro postupy při oceňování majetku a závazků platí příslušná ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.²⁵

Tyto účetní jednotky vedou:

- peněžní deník,
- knihu závazků a pohledávek,
- pomocné knihy o ostatních složkách majetku a o závazcích z pracovněprávních vztahů, pokud pro ně je použití.

²⁵ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 98

Přívlastek jednoduché neznamena, že je snadné, ale že se informace o hospodářských jevech nezachycují na dvou účtech, jak je tomu v podvojném účetnictví. Je založeno na peněžní bázi, což znamená, že nejsou sledovány náklady a výnosy, ale výdaje a příjmy. Jeho cílem je podat přehled o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně z příjmů, o majetku a závazcích a o výsledku hospodaření příslušné účetní jednotky.²⁶

Občanské sdružení **Za Opavu** od svého založení vede jednoduché účetnictví z důvodu jeho administrativní nenáročnosti. Vede knihy v souladu s vyhláškou č. 507/ 2002 Sb., a v jejich případě se jedná v první řadě o peněžní deník, ve kterém vedou analytickou evidenci účetních případů podle činností a způsobu financování. Dále jejich účetnictví zahrnuje knihu pohledávek a závazků, evidenci drobného majetku a dlouhodobého hmotného majetku, pokladní knihu, evidenci tržeb, která nabyla uplatnění se vznikem nového internetového obchodu a mzdovou agendu z důvodu uzavření dohody o provedení práce.

3. 1. 2 Zjednodušený a plný rozsah účetnictví

Od roku 2004 je v zákoně o účetnictví vymezen nový pojem „rozsah vedení účetnictví“, se kterým bylo ze zákona vyřazeno původní jednoduché účetnictví a zůstává jen účetnictví založené na podvojných zápisech a bilančním principu. Nestanoví-li zákon o účetnictví nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu.²⁷ Avšak dle § 9 odst. 3 písm. a) ZoÚ mohou vést vybrané účetní jednotky včetně občanských sdružení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, které je administrativně méně náročné než účetnictví v plném rozsahu. Zůstává tedy jen na konkrétním občanském sdružení, který rozsah účetnictví si pro svou činnost zvolí, aby byla jeho vypovídací schopnost dostačující.

Účetní jednotky evidují účetní zápisy v účetních knihách, které se liší od knih jednoduchého účetnictví a zahrnují:

- deník, v němž jsou účetní zápisy uspořádány z hlediska časového (chronologicky);

²⁶ KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. *Jednoduché účetnictví: k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. s. 7

²⁷ § 9 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- hlavní knihu, kde jsou zápisy vedeny z hlediska věcného (systematicky dle účtového rozvrhu);
- knihy analytických účtů, v nichž jsou podrobně rozváděny účetní zápisy hlavní knihy;
- knihy podrozvahových účtů.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je upraveno v § 13a ZoÚ, který uvádí základní odlišnosti od plného rozsahu účetnictví. Umožňuje účetním jednotkám:

- sestavovat účtový rozvrh, v němž mohou uvést pouze účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní předpis členění podrobnější;
- spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize, pokud množství účetních případů nebude takové, aby omezilo možnost kontroly zaúčtování všech účetních případů;
- nepoužívat ustanovení § 25 odst. 2 ZoÚ, s výjimkou odpisů;
- nepoužívat ustanovení § 26 odst. 3 ZoÚ týkající se rezerv a opravných položek, s výjimkou rezerv a opravných položek podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů;
- nepoužívat ustanovení § 27 ZoÚ s výjimkou § 27 odst. 3 při přeměně bytových družstev (zákaz používat oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou);
- sestavovat účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem.²⁸

Dále podle § 13a odst. 2 ZoÚ tyto účetní jednotky nemusí vést knihy analytických a podrozvahových účtů. Předpokládá se, že rozsah účetnictví je malý a není třeba knihy analytických účtů vést. Příkladem takových knih mohou být např. kniha pohledávek, kniha závazků, evidence dlouhodobého majetku apod.

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost sestavit vlastní účtový rozvrh pro vedení účetnictví, přičemž musí dodržovat směrnou účtovou osnovu uvedenou v příloze vyhlášky č. 504/2002 Sb., která je sestavena pro všechny neziskové organizace jen do úrovně účtových skupin. Podrobné členění účtových skupin na jednotlivé syntetické účty je již v kompetenci

²⁸ § 13a odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

účetní jednotky, musí však dodržet strukturu účtových tříd a skupin. Účetní jednotka vedoucí účetnictví v plném rozsahu má povinnost upravit účtový rozvrh o syntetické účty (viz. Příloha č. 2), což zajišťuje jednoznačnost a průkaznost účetnictví. Oproti účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, kde účetní jednotka může sestavit účtový rozvrh jen na úrovni účtových skupin (viz. Příloha č. 3), čímž se značně redukuje počet používaných účtů, dochází k administrativnímu zjednodušení účtování, avšak zhoršuje se vypovídací schopnost účetnictví.

Podobná situace může také nastat v případě sestavování závěrkových výkazů, kde můžou být v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu vykázány jen souhrnné položky skupinových účtů, které označují větší celek, který za normálních okolností vyžaduje členění podrobnější. Struktura těchto výkazů je takto zestručněna a opět snižuje vypovídací schopnost účetnictví.

Dalším zásadním rozdílem je možnost spojení účtování v deníku s účtováním v hlavní knize v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Vznikne tzv. americký deník (viz. Příloha č. 4), což je široká tabulka, která v levé části obsahuje sloupce deníku a v pravé části sloupce pro hlavní knihu, tedy jednotlivé skupinové účty. Účetní zápisy se evidují chronologicky přímo na konkrétní účty. Nevýhodou amerického deníku je, že s množstvím účtů roste šířka tabulky a pokud se vede papírově, mohlo by se účtování v něm stát nepřehledným a náročným.

I když zjednodušený rozsah účetnictví nevyjadřuje nejpřesnější účetní pohled na účetní jednotku, protože nejsou používány všechny účetní postupy a metody, nejedná se o porušení zákona o účetnictví.

3. 1. 3 Účetnictví zájmových sdružení právnických osob

V občanském zákoníku není upraveno účetnictví zájmových sdružení právnických osob, proto tento typ organizace vychází především ze zákona o účetnictví. Jsou povinna vést účetnictví ode dne zápisu do rejstříku sdružení u krajského úřadu podle sídla sdružení až do dne výmazu z tohoto rejstříku.

Novelizace zákona o účetnictví způsobily výrazné změny také ve vývoji účetnictví sdružení právnických osob. Tyto organizace mohly účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví podle § 9 ZoÚ ve znění k 31. 12. 2003, pokud jejich veškeré příjmy nepřekročily 6 000 000 Kč. Po výrazné změně znění § 9 ZoÚ v roce 2004 bylo umožněno zájmovým sdružením právnických osob, která

chtěla oddálit přechod na podvojný účetnictví, postupovat podle přechodných ustanovení zákona o účetnictví platných pro daný rok, což znamenalo možnost dále účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví, pokud tak účtovaly k 31. 12. 2003. Tohoto prodloužení však mohla zájmová sdružení využít jen v roce 2004, protože od 1. 1. 2005 měly právo v jednoduchém účetnictví pokračovat jen ty neziskové organizace, které byly uvedeny v novém § 38a ZoÚ, což se zájmových sdružení právnických osob netýkalo. Od roku 2005 pro ně tedy platila povinnost přejít na účetnictví, a to v plném rozsahu. Zjednodušená forma účetnictví jim nebyla dovolena vést vůbec.

Pokud není zájmové sdružení právnických osob založeno za účelem dosažení zisku, řídí se společně se zákonem o účetnictví vyhláškou č. 504/2002 Sb. pro neziskové organizace, pokud účtují v podvojném účetnictví. Podle ní tedy postupuje také **Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57**, které od svého založení vede účetnictví v plném rozsahu.

U této formy sdružení je nutné zdůraznit, za jakým účelem je zakládáno. Pokud by hlavním cílem sdružení právnických osob byla výdělečná činnost, vztahovaly by se na něho úplně jiné předpisy a pravidla. Fungovalo by jako podnikatelský subjekt a prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví by pro něho byla vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví. V následující Tabulce 3.1 jsou uvedeny rozdíly mezi směrnou účtovou osnovou zájmového sdružení právnických osob jako neziskové organizace a podnikatelského subjektu.

Podstatným rozdílem mezi neziskovými a podnikatelskými subjekty jsou účtové třídy kapitálových účtů a dlouhodobých závazků. Podnikatelé o těchto skutečnostech účtují v účtové třídě 4, kdežto nevýdělečné organizace až v účtové třídě 9. Účtové třídy 7 a 8 použijí účetní jednotky založené za jinou než výdělečnou činností podle vnitřního předpisu.

Dalším rozdílem, který z Tabulky 3.1 není patrný, je členění nákladů a výnosů. Nákladové a výnosové účty mohou být u neziskových organizací odlišně číslovány, mohou zcela chybět a nejsou rozdělovány na provozní, finanční a mimořádné. V analytické evidenci je nutné náklady a výnosy členit z hlediska činností, ze kterých výnosy (příjmy) podléhají dani z příjmů a v rámci tohoto členění na činnosti, z nichž jsou příjmy od daně osvobozeny. Podle § 6 a § 28 vyhlášky č. 504/2002 Sb. neziskové organizace musí náklady, výnosy a výsledek hospodaření vykazovat

odděleně za hlavní činnost, pro kterou byla účetní jednotka zřízena a hospodářskou činnost (doplňková, podnikatelská).²⁹

Tabulka 3. 1 Komparace účtové osnovy neziskového a podnikatelského subjektu

Účtová třída	Zájmové sdružení právnických osob – nezisková organizace (vyhláška č. 504/2002 Sb.)	Zájmové sdružení právnických osob – podnikatelský subjekt (vyhláška č. 500/2002 Sb.)
0	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby	Zásoby
2	Finanční účty	Finanční účty
3	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy
4	Volná	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
5	Náklady	Náklady
6	Výnosy	Výnosy
7	Účetní jednotky použijí účty účtové třídy	Závěrkové a podrozvahové účty
8	7 a 8 podle vnitřního předpisu.	Vnitropodnikové účetnictví
9	Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky, závěrkové a podrozvahové účty	Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: vyhláška č. 504/2002 Sb. a vyhláška č. 500/2002 Sb., vlastní zpracování

3. 2 Sdružení bez právní subjektivity a účetnictví

Jelikož sdružení bez právní subjektivity není právnickou osobou, nemůže být považováno podle mého názoru na základě předchozích poznatků ani za neziskovou organizaci, tudíž bude problematika jeho účetnictví objasněna bez návaznosti na předchozí kapitoly o účetnictví nevýdělečných subjektů. Zaměříme se na problematiku účetnictví ve sdružení bez právní subjektivity uzavřené mezi podnikateli, jak je tomu také ve sdružení „HT úcto“. Sdružení bez právní subjektivity založené za účelem výdělečné činnosti se řídí společně se zákonem o

²⁹ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A. 2. vyd.* Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 107

účetnictví vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Sdružení samo o sobě nemůže být považováno za účetní jednotku, protože nemá právní subjektivitu, z čehož vyplývá, že účetními jednotkami se mohou stát pouze jednotliví účastníci sdružení. Všichni účastníci se musí dohodnout a postupovat shodně. Povinnost vést účetnictví se posuzuje u každého účastníka sdružení samostatně, ale každý účastník nemusí vést účetnictví za sebe jako za samostatnou účetní jednotku. Vzhledem k přehlednosti a menší administrativní náročnosti je možné, aby za celé sdružení vedl pověřený účastník jednu evidenci souhrnně za všechny účastníky a teprve při zjišťování údajů pro další účely, je možné souhrnné údaje převést na účastníky podle jejich podílů stanovených ve smlouvě nebo rovným dílem. Na konci účetního období tedy účastník pověřený vedením účetnictví zjistí příslušnou výši nákladů a výnosů, podílů na majetku a závazcích jednotlivých účastníků sdružení a předá jim zvláštní účetní doklad, na jehož základě si účastníci tyto podíly, které na ně ze sdružení připadají, mohou zaúčtovat do svého účetnictví, pokud mají další samostatnou individuální podnikatelskou činnost.³⁰

Účastníci sdružení jsou povinni vést účetnictví podle § 1 odst. 2 ZoÚ, pokud některý z účastníků:

- je právnickou osobou,
- je fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku (povinně nebo dobrovolně),
- je fyzickou osobou, která je podnikatelem, pokud její obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci její podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- je fyzickou osobou, která vede účetnictví dobrovolně.

3. 2. 1 Daňová evidence

Účastníci sdružení mohou vést pro jeho účely také daňovou evidenci příjmů a výdajů, pokud nemají ze zákona o účetnictví povinnost vést účetnictví. Daňová evidence vznikla jako náhrada

³⁰ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2006. s. 112

jednoduchého účetnictví počínaje rokem 2004 a týká se pouze **fyzických osob – podnikatelů**, proto nebyla u problematiky nevýdělečných organizací zmíněna. Novely zákona o účetnictví se dotkly především výše obratu fyzických osob pro posouzení, jestli se musí stát účetní jednotkou. Fyzické osoby neměly povinnost vést podvojný účetnictví do roku 2005, pokud jejich výše obratu rozhodující pro přechod na podvojný účetnictví nepřekročila 6 000 000 Kč. S účinností od 1. 1. 2005 byla hranice obratu zvýšena na 15 000 000 Kč. Poslední změna této hranice nabyla účinnosti 1. 1. 2008 a byla zvýšena na 25 000 000 Kč, což platí v zákoně o účetnictví dodnes.

Daňová evidence je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a dále o majetku a závazcích. U daňové evidence je kladen důraz na její obsah a nikoli na způsob či formu jejího vedení. Žádný předpis formu vedení této evidence nestanovuje. Je možné ji vést ručně nebo pomocí softwaru v knihách, které jsou využívány v soustavě jednoduchého účetnictví. Pro obsahové vymezení složek majetku se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li stanoveno jinak. Hmotný majetek se v daňové evidenci oceňuje podle § 29 ZDP a pohledávky podle § 5 ZDP.³¹

Účastníci sdružení bez právní subjektivity musí tedy vést buď všichni daňovou evidenci, nebo účetnictví. Fyzické osoby mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, pokud nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Účetnictví vedou všichni účastníci sdružení od okamžiku, kdy jeden z nich je povinen vést účetnictví, a vedou je za všechny své podnikatelské aktivity. Sdruží-li se fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, do sdružení s osobou, která vede účetnictví, pak ji vzniká povinnost vést účetnictví od 1. dne účetního období následujícího po období, ve kterém:

- se stala účastníkem sdružení, nebo
- se některý z účastníků sdružení stal účetní jednotkou.

Všichni účastníci sdružení si musí na konci účetního období sdělit, zda nenastala v průběhu roku nějaká skutečnost, která by ovlivnila vedení účetnictví, tedy zda-li se někdo z účastníků nestal účetní jednotkou. K přechodu z daňové evidence na účetnictví může dojít vždy jen k 1. dni

³¹ HAKALOVÁ, Jana a Yvetta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 6

účetního období následujícího po účetním období, ve kterém povinnost vést účetnictví vznikla. Nikdy nelze měnit způsob vedení evidence v průběhu roku.³²

Za **sdružení „HT účto“** vede daňovou evidenci účastník Hana G., která je povinna předat nejpozději do 14 dnů po skončení účetního roku, kterým je rok kalendářní, kopie účetních dokladů pro vlastní účetní evidenci a splnění daňových povinností druhému účastníkovi Tomášovi Ž.

3. 3 Účetní závěrka

Účetní závěrka je vrcholovým dokumentem, kterým jsou uzavírány všechny účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Jejím cílem je poskytnout komplexní informace o účetní jednotce a jejím hospodaření v minulém období společníkům, státní správě, bankovním ústavům, věřitelům, burzám a veřejnosti. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním jmění, nákladech a výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky.³³

Účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni běžného účetního období (řádná účetní závěrka), ale také v mimořádných situacích např. ke dni zrušení účetní jednotky bez likvidace nebo ke dni, který předchází vstupu firmy do likvidace nebo konkurzu apod. (mimořádná účetní závěrka), nebo v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci účetního období, pokud si to vyžadují zvláštní právní předpisy (mezitímní účetní závěrka).

Obsahové vymezení účetní závěrky stanovuje zákon o účetnictví a příslušné vyhlášky ministerstva financí o uspořádání položek účetní závěrky a jejich obsahovém vymezení.

Podle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví účetní závěrku v účetnictví, ať už v plném nebo zjednodušeném rozsahu tvoří:

- **rozvaha** (balance), která představuje přehled jednotlivých aktiv a pasiv;

³² JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2006. s. 114

³³ TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. s. 122

- **výkaz zisku a ztráty**, kde jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření;
- **příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Součástí účetní závěrky může být také přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku podle § 18 odst. 3 ZoÚ v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu, pokud nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Tuto strukturu účetní závěrky musí tedy dodržovat občanská sdružení vedoucí účetnictví v plném či zjednodušeném rozsahu, zájmová sdružení právnických osob a účastníci sdružení bez právní subjektivity, pokud vedou účetnictví. Občanská sdružení nebo fyzické osoby, které jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušené formě, kdy se do výkazů zapisují zpravidla zůstatky skupinových účtů.

Podle § 6 a 28 vyhlášky č. 504/2002 Sb. **nevýdělečné organizace** ve výkazu zisku a ztráty uvádějí k rozvahovému dni konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů, rozdělené zvlášť na hlavní a hospodářskou činnost. Za účetní jednotku jako celek se pak dílčí výsledky hospodaření sumarizují.

Účetní závěrka v jednoduchém účetnictví

Zákon o účetnictví stanovuje pro všechny účetní jednotky povinnost uzavřít k poslednímu dni účetního období účetní knihy a k tomuto dni sestavit účetní závěrku. Nevýdělečné organizace, které ještě účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, v našem případě také o. s. Za Opavu, jsou povinny sestavovat v souladu s vyhláškou č. 507/2002 Sb. tyto výkazy:

- **přehled o příjmech a výdajích**, který musí obsahovat zejména údaje o veškerých příjmech a výdajích umožňujících zjištění základu daně z příjmů a výsledek hospodaření za celou účetní jednotku;
- **přehled o majetku a závazcích**, kde se uvádějí veškeré informace o majetku ve vlastnictví účetní jednotky a údaje o závazcích.

Výkazy sestaví účetní jednotka na základě údajů zjištěných z peněžního deníku, v knihách pohledávek a závazků, případně v dalších kartách majetku a pomocných knihách.

Výkazy v daňové evidenci

Podstata daňové evidence pro podnikatele je stejná jako v dříve používaném jednoduchém účetnictví, pouze je upravena daňovými předpisy. Fyzickým osobám, které podnikají ve sdružení bez právní subjektivity, kde všichni účastníci vedou daňovou evidenci příjmů a výdajů, je doporučováno, aby na konci zdaňovacího období sestavily také následující výkazy:

- **výkaz o příjmech a výdajích,**
- **výkaz o majetku a závazcích.**

3. 3. 1 Audit účetní závěrky a výroční zpráva

Audit znamená úřední přezkoumání účetní závěrky nezávislou osobou za účelem ověření věrného a poctivého zobrazení skutečností v účetnictví. Povinnost auditu vyplývá účetním jednotkám ze zákona o účetnictví z § 20 odst. 1. Nevýdělečným organizacím je tato povinnost stanovena právním předpisem, který upravuje jejich činnost.

Povinnost účetní jednotky vyhotovit výroční zprávu je stanovena v § 21 odst. 1 zákona o účetnictví. Jedná se o účetní jednotky, které podléhají auditu nebo kterým je tato povinnost uložena zvláštním právním předpisem. Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně poskytnout informace o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Slouží jako komunikační prostředek mezi účetní jednotkou a veřejností.³⁴

Audit **občanských sdružení** není povinný ze zákona o účetnictví a ani ze zákona o sdružování občanů. Zároveň také nemají povinnost sestavovat výroční zprávu. Občanské sdružení Za Opavu však výroční zprávu sestavuje, protože je to dobrý nástroj pro propagování činnosti sdružení a také je její sestavení požadováno nadací VIA, která poskytuje sdružení finanční prostředky.

Stejně tak **zájmová sdružení právnických osob** nemají podle zákona o účetnictví ani občanského zákoníku povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a sestavovat výroční zprávu. Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 - I/57 tedy výroční zprávu nesestavuje, protože to právní předpisy nevyžadují, ale o činnosti Sdružení je průběžně informována široká veřejnost prostřednictvím časopisu „Hláška“ a opavského regionálního tisku.

³⁴ § 21 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

3. 4 Změny ve vedení účetnictví u jednotlivých sdružení

Novelizace zákona o účetnictví se dotkly většiny subjektů, především neziskových organizací a fyzických osob. Přehled toho, jak se měnily možnosti účtování pro vybraná sdružení od roku 2003, je obecně znázorněn Tabulkou 3. 2.

Tabulka 3. 2 Možnosti vedení účetnictví vybraných sdružení od roku 2003

	Rok 2003	Rok 2004	Rok 2005 a následující	Změny od 1. 1. 2008
Občanská sdružení	JÚ <i>(pokud příjmy nepřesáhly 6 000 000 Kč)</i> PÚ	JÚ <i>(pokud tak účtovali v roce 2003)</i> ZRÚ PRÚ	JÚ <i>(pokud tak účtovali v roce 2003 a 2004)</i> ZRÚ PRÚ	JÚ <i>(pokud příjmy nepřesáhly 3 000 000 Kč)</i> ZRÚ PRÚ
Zájmová sdružení právnických osob	JÚ <i>(pokud příjmy nepřesáhly 6 000 000 Kč)</i> PÚ	JÚ <i>(pokud tak účtovali v roce 2003)</i> PRÚ	PRÚ	PRÚ
Sdružení fyzických osob bez právní subjektivity	JÚ <i>(pokud obrat kteréhokoliv účastníka sdružení nepřesáhl 6 000 000 Kč)</i> PÚ	DE <i>(pokud obrat kteréhokoliv účastníka sdružení nepřesáhl 6 000 000 Kč)</i> ZRÚ <i>(nepovinný audit)</i> PRÚ	DE <i>(pokud obrat kteréhokoliv účastníka sdružení nepřesáhl 15 000 000 Kč)</i> ZRÚ <i>(nepovinný audit)</i> PRÚ	DE <i>(pokud obrat kteréhokoliv účastníka sdružení nepřesáhl 25 000 000 Kč)</i> ZRÚ <i>(nepovinný audit)</i> PRÚ

Zdroj: vlastní tvorba

Největším zlomem byl rok 2004, kdy se zcela změnilo znění § 9 ZoÚ a vzniklo nové pojetí účetnictví, kde tento paragraf pojednával jen o účetnictví podvojném. Jednoduché účetnictví, které spočívá v zaznamenávání informací jinak než podvojnými zápisy, však prakticky nezaniklo a některým účetním jednotkám je stále jeho vedení dovoleno, nebo nahrazeno daňovou evidencí.

Z Tabulky 3. 2 je zřejmé, že z vybraných sdružení je v současné době jednoduché účetnictví povoleno jen občanským sdružením, pokud jejich příjmy nepřesáhly za předešlý rok 3 000 000 Kč. Této možnosti využilo také **o. s. Za Opavu** a od svého vzniku vede jednoduché účetnictví. Zájmovým sdružením právnických osob byla tato možnost ukončena rokem 2004 a od roku 2005 si nemůže ve způsobu vedení účetnictví vybírat, protože musí povinně účtovat v účetnictví v plném rozsahu. **Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57** novelizace příliš neovlivnily, protože od svého vzniku účtuje v podvojném účetnictví. U sdružení fyzických osob bez právní subjektivity se povinnost vést účetnictví posuzuje zvlášť za účastníky, nikoli za sdružení, takže záleží, jestli jednotlivým účastníkům sdružení vzniknou povinnosti vést účetnictví nebo nikoli. Pokud se ani jeden z účastníků sdružení nestane účetní jednotkou, mohou vést daňovou evidenci příjmů a výdajů, jak je to také v případě sdružení „**HT účto**“.

Komplexní srovnání účetních aspektů o. s. Za Opavu, Sdružení pro výstavbu komunikace a sdružení bez právní subjektivity „HT účto“ je znázorněno v Tabulce 3.3.

Tabulka 3.3 Komparace účetních aspektů vybraných sdružení

	o. s. Za Opavu	Sdružení pro výstavbu komunikace	Sdružení „HT účto“
Účetnictví	jednoduché účetnictví	plný rozsah účetnictví	daňová evidence
Právní předpis	Vyhláška č. 507/2002 Sb.	Vyhláška č. 504/2002 Sb.	Zákon o daních z příjmů
Účetní závěrka	přehled o příjmech a výdajích, přehled o majetku a závazcích	rozvaha, výkaz zisků a ztráty, příloha	výkaz o příjmech a výdajích, výkaz o majetku a závazcích
Výroční zpráva	není povinná, ale je sestavována	není povinná a není sestavována	není povinná a není sestavována

Zdroj: vlastní tvorba

4 SDRUŽENÍ A DAŇOVÁ PROBLEMATIKA

Daň je zákonem určená, nenávratná, povinná platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje svou neúčelovostí a neekvivalentností, což znamená, že je ukládána jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně jsou členěny na *daně přímé*, které platí poplatník sám na vlastní účet, tedy přímo zatěžují jeho příjmy, a na *daně nepřímé*, které platí plátce daně, ovšem na účet poplatníka, od kterého předem daň vybere.

Daňové povinnosti jednotlivých sdružení jsou objasněny v následujících kapitolách.

4.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů je jednou z přímých daní, která je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a je podstatným zdrojem příjmů pro státní rozpočet ČR. Tato daň je uvalována na finanční příjmy fyzických a právnických osob.

4.1.1 Daň z příjmů občanských sdružení a zájmových sdružení právnických osob

Vzhledem k tomu, že občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob jako neziskové organizace jsou právníckými osobami, vztahuje se na ně druhá část zákona o daních z příjmů a jsou tedy plátcí a současně i poplatníci daně z příjmů právnických osob.

Zdanění neziskových organizací je jednou z obtížnějších kapitol zákona o daních z příjmů z důvodů komplikovaného členění nákladů (výdajů) a výnosů (příjmů) pro daňové účely. Zatímco podnikatelský subjekt sleduje své výnosy (příjmy) a náklady (výdaje) v celém souhrnu v jednoduchém účetnictví nebo účetnictví, sčítá jednotlivé výsledky hospodaření dohromady, tedy i s činnostmi ztrátovými, což u neziskových organizací není dovoleno, a sleduje výsledky jednotlivých činností jen podle vlastního uvážení, neziskové organizace tak musí činit z dikce zákona.³⁵

³⁵ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 164

Podle § 28 vyhlášky č. 504/2002 Sb. musí nevýdělečné organizace pro účely zdanění vykázat ke dni sestavení účetní závěrky odděleně náklady, výnosy a výsledek hospodaření za **hlavní činnost**, pro kterou byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem a za činnost **hospodářskou** stanovenou zvláštním právním předpisem, ve zřizovací listině, statutu či zakládací listině jako např. činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou obecně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Zákon o daních z příjmů pak některé z takových příjmů ze zdanění vyjímá, osvobozuje, nebo umožňuje využít zvýhodněného daňového režimu.

4.1.1.1 Rozdělení příjmů (výnosů)

Neziskové organizace jsou poplatníci, kterým je v § 18 odst. 7 zákona o dani z příjmů udělena povinnost vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které:

- nejsou předmětem daně,
- jsou předmětem daně,
- jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny.

Příjmy, které nejsou předmětem daně

Obecně pro všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou z předmětu této daně vyjmuty příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů a příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci anebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích. Jedná se například o příjmy z pronájmu darované nemovitosti, movité věci či majetkového práva, které předmětem daně z příjmů jsou.³⁶

Dary pro neziskové organizace často představují důležitý zdroj příjmů a pro dárce, pokud chtějí optimalizovat svůj základ daně, bývají dobrou cílovou skupinou. Zákon o daních z příjmů umožňuje podnikatelským subjektům uplatnit hodnotu darů jako odpočitatelnou položku od

³⁶ § 18 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

základu daně v hodnotách limitovaných pro fyzické osoby v § 15 a pro právnické osoby v § 20 ZDP, pokud byly poskytnuty na veřejně prospěšné účely. Tento odpočet se však v žádném případě nevztahuje na poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.³⁷

Speciální příjmy, které nejsou předmětem daně výhradně u neziskových organizací, tedy také u občanských sdružení a zájmových sdružení právnických osob, podle § 18 odst. 4 ZDP jsou:

- příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání (hlavních činností) za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší než příjmy;
- příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor z veřejných rozpočtů ČR nebo jiného státu v rámci celého světa;
- příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu.

Podmínka neziskovosti hlavních činností se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. „Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnosti je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.“³⁸

Příjmy, které jsou předmětem daně

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem dosažení zisku, jsou předmětem daně:

- příjmy z reklam;
- příjmy z členských příspěvků, s výjimkou příspěvků osvobozených;
- příjmy z nájemného; s výjimkou pronajatého státního majetku, který je příjmem státního rozpočtu;

³⁷ STUCHLÍKOVÁ, Helena a Sofie KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností : s příklady z praxe*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 25

³⁸ § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- příjmy z činností vyplývajících z poslání neziskové organizace za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené na tyto činnosti jsou nižší než příjmy;
- příjmy z vedlejší, hospodářské činnosti neziskových organizací, které vykazují všechny znaky podnikání. ZDP v oblasti podnikatelské činnosti neukládá těmto organizacím povinnost odděleně sledovat náklady a výnosy podle jednotlivých činností.³⁹

Příjmy, které jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny

Výčet příjmů osvobozených od daně z příjmů je uveden v ustanovení § 19 ZDP. Jde o rozdílné druhy příjmů, které jsou osvobozeny většinou pro určitou skupinu neziskových organizací. Pro občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob jsou od daně osvobozeny **členské příspěvky**, které vybírají. Tyto příspěvky musí být stanoveny podle statutu, stanov, zřizovacích nebo zakladatelských listin.

4.1.1.2 Rozdělení výdajů (nákladů)

V návaznosti na příjmy v jednotlivém členění se musí rozdělit i výdaje, které každému druhu příjmů odpovídají, a to v souladu s § 24 odst. 3 ZDP, kde je uvedeno, že výdaje jsou uznány, pokud jsou vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jen těch příjmů, které jsou předmětem daně. U neziskových organizací může dojít k tomu, že dosahují výdajů, které se vztahují současně k příjmům zdanitelným, ale i nezdanitelným. V tomto případě, pokud chce organizace část vynaložených výdajů na zdaňované příjmy uplatnit v základu daně z příjmů, musí celkové náklady rozvrhnout na jednotlivé druhy příjmů podle pravidel určených ve své interní směrnici. Rovněž bývá část vynakládaných výdajů často společná pro hlavní i vedlejší činnost, které je nutné také rozdělit.

Pro klíčování takto vynaložených výdajů lze použít tři přístupy – věcný přístup, hodnotový přístup nebo kombinace obou přístupů. **Věcný přístup** je možno aplikovat v případech, kdy lze jednoznačně oddělit náklady připadající na jednotlivé činnosti (např. budovy mají samostatné elektroměry). **Hodnotový přístup** spočívá v rozdělení nerozlišitelných nákladů podle zvolené rozvrhové základny v případech, kdy společné náklady nelze podle věcného kritéria rozklíčovat

³⁹ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 180

(např. využívání automobilu pro více činností, kde si můžeme jako rozvrhovou základnu zvolit počet ujetých kilometrů).⁴⁰

4.1.1.3 Základ daně

Základem daně podle § 23 odst. 1 ZDP je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady) při respektování jejich věcné a časové souvislosti. V podstatě u neziskových organizací je to součet dílčích základů daně za hlavní činnosti organizace, pokud příjmy přesahují související výdaje a dílčího základu daně z podnikatelských činností.

Pro zjištění základu daně se vychází:

- z výsledku hospodaření (rozdíl mezi výnosy a náklady) u poplatníků, kteří vedou podvojný účetnictví (Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57),
- z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří vedou jednoduché účetnictví (o. s. Za Opavu).

Položky odčitatelné od základu daně

V případě, že nezisková organizace vykáže základ daně, může si ho snížit v souladu se zákonem o daních z příjmů o odčitatelné položky. Tyto odpočty zahrnují daňovou ztrátu, odčitatelnou položku nákladů na výzkum a vývoj a specifickou odčitatelnou položku tzv. 30 % odpočet.

Daňová ztráta může u neziskových organizací vzniknout pouze z hospodářské činnosti. Tuto ztrátu lze odečíst nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích po období, za které byla vyměřena. Vznikne-li ztráta z hlavní činnosti, není považována za ztrátu, která by mohla být odpočtem od základu daně, ale příjmy z takové činnosti nejsou vůbec předmětem daně.

O **odčitatelnou položku nákladů na výzkum a vývoj** si mohou poplatníci snížit základ daně až o 100 % nákladů vynaložených v souvislosti s projekty výzkumu a vývoje, které jsou realizovány podle zákona č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu a vývoje.

⁴⁰ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 184

Podstatným zvýhodněním pro poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání je možnost snížit si základ daně z příjmů až o **30 %** z upraveného základu daně o odčitatelné položky. Podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů si toto snížení daňového základu o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč mohou občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob uplatnit, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou ke krytí výdajů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Pokud umožněné 30 % snížení bude činit méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. Tento odpočet umožňuje neziskovým organizacím lépe zajišťovat činnosti v oblasti jejich poslání a organizovat aktivity pořádané ve prospěch veřejnosti, aniž by podléhaly zdanění.⁴¹

Základ daně snížený o výše uvedené položky se zaokrouhluje na **celé tisíce Kč dolů** a prostřednictvím sazby daně z příjmů právnických osob platné pro příslušné zdaňovací období se vypočte daň, kterou si mohou neziskové organizace snížit o slevu na dani v souladu s § 35 ZDP, v případě zaměstnávání zaměstnanců se změněnou pracovní schopností. **Sazba daně** z příjmů právnických osob pro rok 2011 a 2012 je **19 %**.

4.1.1.4 Daňové přiznání

Neziskové organizace nemusí podávat daňové přiznání, mají-li pouze příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené. Přiznání k dani z příjmů nezisková organizace podává:

- je-li základ daně roven nule, popř. je menší než nula, ale to jen u hospodářské činnosti;
- došlo-li k porušení podmínek použití daňové úspory podle § 20 ZDP, i kdyby vykazala nulový základ daně;
- pokud vykáží kladný základ daně, i když následně daň vyjde nulová.⁴²

⁴¹ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 172

⁴² MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 177

4.1.1.5 Daňová povinnost o. s. Za Opavu za rok 2011

Občanské sdružení Za Opavu vede jednoduché účetnictví, o kterém se dá zjednodušeně říci, že je to účetnictví daňové. Je vedeno jednak pro vlastní potřeby sdružení, ale také pro potřeby daňové, především pro daň z příjmů. Ve sdružení je kladen větší důraz na důležitost naplnění cílů hlavního poslání než na výši příjmů z těchto činností, proto také není překvapivé, že všechny uskutečňované činnosti v roce 2011 byly ztrátové nebo dosáhly základu daně rovného nule.

Tabulka 4.1 Příjmy a výdaje o. s. Za Opavu za rok 2011 v Kč

Druh příjmu nebo výdaje	Hlavní činnost						Hospodářská činnost
	HČ 1: Opavské sochy		HČ 2: Básnické hlasy		HČ 3: Obnova památek		Internetový obchod
	<i>celkem (s dotací)</i>	<i>rozpis použití dotace</i>	<i>celkem (s dotací)</i>	<i>rozpis použití dotace</i>	<i>celkem (s dotací)</i>	<i>rozpis použití dotace</i>	
Spotřebované nákupy	0	0	5 000	0	0	0	9 597
Cestovné, honoráře	0	0	22 410	22 410	0	0	0
Reprezentace	0	0	180	0	0	0	0
Ostatní služby	11 550	11 550	2 450	2 450	39 500	39 500	2 210
Mzdové náklady	19 706	11 356	2 070	140	33 000	10 500	0
Daně a poplatky	2 094	2 094	0	0	0	0	0
VÝDAJE CELKEM	33 350	25 000	32 110	25 000	72 500	50 000	11 807
Dotace SMO	25 000	25 000	25 000	25 000	0	0	0
Dotace MK	0	0	0	0	50 000	50 000	0
Ostatní příspěvky (sponzoři, dary)	8 350	0	7 110	0	16 000	0	0
Tržby z prodeje	0	0	0	0	0	0	8 320
PŘÍJMY CELKEM	33 350	25 000	32 110	25 000	72 500	50 000	8 320
PŘÍJMY – VÝDAJE	0		0		0		- 3 487

Zdroj: interní doklady o. s. Za Opavu, vlastní zpracování

Pro znázornění výsledků hospodaření o. s. Za Opavu v Tabulce 4.1 byly tedy vybrány pouze tři hlavní činnosti sdružení, protože všechny hlavní činnosti ovlivní základ daně stejným způsobem, a to že bude nulový. Činnosti Opavské sochy a Obnova památek jsou nazvány podle stejnojmenných publikací, které sdružení vydává. V rámci činnosti Básnické hlasy sdružení pro veřejnost pořádá večery věnované literatuře a poezii v opavské kavárně.

Sdružení začalo počínaje rokem 2011 provozovat hospodářskou činnost v podobě prodeje symbolických výrobků na internetu, prostřednictvím které by v budoucnu chtělo získat více finančních prostředků pro financování hlavního poslání. Jelikož byl rok 2011 pro hospodářskou činnost rokem zahajovacím, byly výdaje na tuto činnost vyšší než příjmy a sdružení dosáhlo z této činnosti ztráty.

Z Tabulky 4.1 vyplývá, že o. s. Za Opavu stejně jako v předchozích letech nevykázalo základ daně pro daň z příjmů a nemá za tento rok žádnou daňovou povinnost. Mělo by však podat daňové přiznání z důvodů dosažené ztráty z činnosti hospodářské, která je považována za ztrátu daňovou a může být odpočitatelnou položkou od základu daně z příjmů v příštích zdaňovacích obdobích, pokud by sdružení vykázalo kladný základ daně.

Varianta výpočtu daně z příjmů se ziskovou hospodářskou činností a ztrátovou hlavní činností o. s. Za Opavu a komparace s podnikatelským subjektem

Pro názornou ukázkou rozdílu výpočtu daně z příjmů neziskových organizací a podnikatelských subjektů budou použity fiktivní hodnoty příjmů a výdajů o. s. Za Opavu.

Tabulka 4.2 Upravené příjmy a výdaje sdružení v Kč

	Hlavní činnosti			Hospodářská činnost
	HČ 1: Opavské sochy	HČ 2: Básnické hlasy	HČ 3: Obnova památek	Internetový obchod
VÝDAJE CELKEM	33 700	32 110	72 500	11 807
PŘÍJMY CELKEM	33 350	32 110	72 500	25 000
PŘÍJMY - VÝDAJE	- 350	0	0	13 193

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by o. s. Za Opavu vykázala hodnotu příjmů a výdajů jako v Tab. 4.2, základ daně by tvořil pouze zisk z hospodářské činnosti 13 193 Kč. Ztráta z hlavní činnosti Opavské sochy v hodnotě 350 Kč by nebyla považována za ztrátu daňovou. V případě, že by se jednalo o podnikatelský subjekt, došlo by k vzájemné kompenzaci ztrátových a ziskových činností, tedy základ daně by byl ve výši 12 843 Kč. Schéma výpočtu daně z příjmů neziskové organizace o. s. Za Opavu je znázorněno Tabulkou 4.3 společně s rozdíly postupu výpočtu daně podnikatelského subjektu.

Tabulka 4.3 Komparace výpočtu daně z příjmů neziskové organizace a podnikatelského subjektu v Kč

Občanské sdružení Za Opavu		Podnikatelský subjekt	
Účetní výsledek hospodaření (příjmy – výdaje)	13 193	Účetní výsledek hospodaření (výnosy – náklady)	12 843
+ položky zvyšující ZD <ul style="list-style-type: none"> výdaje nedaňové porušení podmínek 30 % odpočtu (§ 23 odst. 3/9) účetní odpisy > daňové odpisy 	0	+ přičitatelné položky <ul style="list-style-type: none"> náklady nedaňové účetní odpisy > daňové odpisy 	0
- položky snižující ZD <ul style="list-style-type: none"> příjmy, které nejsou předmětem daně příjmy od daně osvobozené daňové odpisy > účetní odpisy 	0	- odčitatelné položky <ul style="list-style-type: none"> výnosy nedaňové daňové odpisy > účetní odpisy 	0
Základ daně před odpočty	13 193	Základ daně před odpočty	12 843
- odpočty od ZD (§ 34 ZDP) <ul style="list-style-type: none"> daňová ztráta (§ 34 odst. 1) 100 % výdajů na vědu a výzkum 	0	- odpočty od ZD (§ 34 ZDP) <ul style="list-style-type: none"> daňová ztráta (§ 34 odst. 1) 100 % výdajů na vědu a výzkum 	0
- odpočty od ZD (§ 20 odst. 7 ZDP) <ul style="list-style-type: none"> 30 % ze ZD 	13 193	- odpočty od ZD (§ 20 odst. 8 ZDP) <ul style="list-style-type: none"> limitovaná hodnota daru 	0
ZD (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	0	ZD (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	12 000
Daň (sazba daně pro rok 2011 - 19 %)	0	Daň (sazba daně pro rok 2011 - 19 %)	2 280
- slevy na dani (§ 35 ZDP)		- slevy na dani (§ 35 ZDP)	
Daň po slevách	0	Daň po slevách	2 280

Zdroj: vlastní zpracování v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Z Tabulky 4.3 je zřejmé, že možnost 30 % odpočtu ze základu daně je pro neziskové organizace podstatným zvýhodněním, které podnikatelské subjekty nemají. Uplatněním této odčitatelné položky by nevznikla občanskému sdružení Za Opavu povinnost odvést daň z příjmů právnických osob, ale vznikla by mu tzv. daňová úspora.

Daňová úspora představuje výši ušetřené daně zásluhou odečteného 30 % odpočtu. Vypočteme ji jako rozdíl mezi hodnotou daně bez využití této odčitatelné položky a hodnotou daně z daňového základu sníženého o 30 % odpočet. Výše daňové úspory o. s. Za Opavu by byla ve výši: $(13000 \cdot 0,19) - (0 \cdot 0,19) = 2470 \text{ Kč}$. Nesmíme zapomenout, že nezisková organizace by musela takto získané prostředky použít ke krytí výdajů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Co se týče rozdílů mezi výpočtem daně neziskové organizace a podnikatelského subjektu, je nutno ještě podotknout, kromě rozdílného základu daně, který je způsoben jiným pohledem na rozdělení činností jednotlivých organizací a 30 % odpočtu, také možnost podnikatelského subjektu snížit si základ daně o limitovanou hodnotu daru podle § 20 odst. 8 ZDP, kterou neziskové organizace, jak už bylo zmíněno, nemají.

Sdružení pro výstavbu komunikace by při výpočtu daňové povinnosti postupovalo shodně jako o. s. Za Opavu, akorát by sledovalo náklady a výnosy místo výdajů a příjmů, protože vede účetnictví v plném rozsahu.

4.1.2 Sdružení bez právní subjektivity a daň z příjmů

Jeden ze smyslů vedení evidence o hospodářských jevech ve sdružení je zjištění základu daně z příjmů jednotlivých účastníků sdružení. Jelikož sdružení nemá právní subjektivitu, jedinými daňovými subjekty zůstávají pouze jednotliví účastníci sdružení.

4.1.2.1 Sdružení fyzických osob bez právní subjektivity „HT účto“

Zásadním ustanovením zákona o daních z příjmů pro účastníky sdružení je § 12 ZDP, podle kterého se příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě stanoveno jinak.

Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky rovným dílem, jako je to v případě sdružení „HT úcto“, mohou si uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.⁴³

Pro zjištění daně z příjmů „HT úcto“ vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, protože vedou daňovou evidenci. Účastník sdružení, který je pověřen vedením daňové evidence (Hana G.), musí koncem zdaňovacího období rozdělit všechny příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení na jednotlivé účastníky sdružení v poměru daném smlouvou, tedy na 40 % příjmů a výdajů připadajících na Hanu G. a na 60 % připadajících na Tomáše Ž. Tuto poměrnou část příjmů a výdajů musí předat Hana G. druhému účastníkovi zvláštním účetním dokladem, který musí být doplněn o položky připočitatelné a odpočitatelné od základu daně z příjmů, včetně údajů o darech apod. Současně s tím musí být vyčísleny podíly jednotlivých účastníků sdružení na majetku poskytnutém do sdružení a na majetku získaném společnou činností. Podíly na příjmech a výdajích jednotlivých účastníků sdružení „HT úcto“ za rok 2011 jsou vyčísleny v Tabulce 4.4 a 4.5.

Tabulka 4.4 Výpočet podílů jednotlivých účastníků sdružení „HT úcto“ za rok 2011

Účastníci	Příjmy v Kč	Výdaje v Kč
Tomáš Ž.	440 102 (60 % z 733 502)	73 533 (60 % z 122 555)
Hana G.	293 400 (40 % z 733 502)	49 022 (40 % z 122 555)
Celkem	733 502	122 555

Zdroj: výkaz příjmů a výdajů sdružení „HT úcto“, vlastní zpracování

Tabulka 4.5 Dílčí základ daně podle § 7 u jednotlivých účastníků

Účastníci	Příjmy v Kč	Výdaje ve skutečné výši v Kč	Základ daně v Kč
Tomáš Ž.	440 102	73 533	366 569
Hana G.	293 400	49 022	244 378

Zdroj: vlastní tvorba

⁴³ § 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Přiznání k dani z příjmů si pak podává každý účastník samostatně, buď jen za podíl na příjmech ve sdružení, který tvoří dílčí základ daně podle § 7 ZDP, nebo i za příjmy ze svého individuálního podnikání. To mohou být příjmy ze závislé činnosti podle § 6, ze svého individuálního podnikání podle § 7, z kapitálového majetku podle § 8, z pronájmu podle § 9 nebo ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů. V přiznání k dani z příjmů účastníci musí uvádět také údaje o účastnících sdružení a o majetku a závazcích včetně spoluvlastnických podílů na majetku a závazcích ve sdružení. Pokud účastníkovi při výpočtu daně z příjmů podle § 7 ZDP vznikne ztráta, může si ji odečíst od základu daně jako odpočitatelnou položku nejdéle v 5 následujících zdaňovacích obdobích.⁴⁴

Daň z příjmů fyzických osob se vypočte ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně podle § 15 ZDP a o odčitatelné položky od základu daně podle § 34 ZDP zaokrouhleného na celá sta Kč dolů. Sazba daně z příjmů fyzických osob pro zdaňovací období 2011 a 2012 činí 15 %. Vypočtenou daň si může poplatník snížit o slevy na dani, které jsou obsaženy v § 35 ZDP.

4.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Osoby povinné k dani dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty jsou fyzické osoby, právnické osoby nebo právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, **pokud uskutečňují ekonomické činnosti**. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, činnost vykonávána podle zvláštních předpisů a využití hmotného a nehmotného majetku k získání příjmů.

4.2.1 Občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob

Občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob se stanou osobami povinnými k dani tehdy, uskutečňují-li ekonomické činnosti. Jednou z hlavních podmínek pro registraci jako

⁴⁴ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 201

plátce DPH je výše obratu. Nezisková organizace je povinná registrovat se jako plátce daně podle § 94 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud překročí obrat 1 000 000 Kč nejdéle za 12 kalendářních měsíců.

Za obrat se považuje dle § 6 ZDP souhrn úplat bez daně za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby, včetně dotace k ceně, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnují úplaty za prodej dlouhodobého majetku.⁴⁵

Povinnost přiznat a zaplatit daň může neziskové organizace vzniknout i jako **osobě identifikované k dani**, kterou se stane nezisková organizace, pokud neuskutečňuje ekonomické činnosti, ale pořídí zboží z jiného členského státu v hodnotě nad 326 000 Kč v kalendářním roce nebo je jí zasíláno zboží, které je předmětem spotřební daně.⁴⁶

Nárok na odpočet daně má plátce podle § 72 a následujících zákona o dani z přidané hodnoty, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečňování ekonomické činnosti a nemá nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije např. k uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně.

Občanské sdružení **Za Opavu** je považováno od roku 2011 za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, protože začalo provozovat internetový obchod, tedy uskutečňovat ekonomickou činnost. Nesplnilo však žádnou z podmínek pro registraci jako plátce DPH.

Sdružení pro výstavbu komunikace není osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, protože neuskutečňuje ekonomické činnosti a nestalo se ani osobou identifikovanou k dani.

4.2.2 Sdružení bez právní subjektivity

Účastníci sdružení se mohou stát plátcí daně z přidané hodnoty, protože podnikání na základě smlouvy o sdružení je ekonomickou činností. Tak jako v jiných případech se sdružení nemůže stát plátcem daně, ale stávají se jím pouze jednotliví účastníci sdružení. Povinnost stát se plátcem

⁴⁵ § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ REKTOŘÍK, Jaroslav a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. s. 165

vzniká jednotlivým účastníkům za podmínek stanovených především v § 94 a 95 zákona o dani z přidané hodnoty.

Plátcí se musí stát všichni účastníci pokud:

- celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí limit obratu 1 000 000 Kč za 12 kalendářních měsíců, a to k datu uvedenému na osvědčení o registraci;
- osoba povinná k dani uzavře smlouvu o sdružení s plátcem daně, a to k datu uzavření této smlouvy;
- se stane plátcem daně jeden z účastníků sdružení, jehož účastníci dosud plátcí nebyli, stanou se ze zákona plátcí všichni účastníci sdružení, a to k datu, ke kterému se stal plátcem účastník, který se zaregistroval jako plátce nejdříve.⁴⁷

Účastníci sdružení jsou povinni současně s přihláškou k registraci předložit správci daně písemnou smlouvu o sdružení a sdělit jméno pověřeného účastníka sdružení, který povede daňovou evidenci za sdružení.⁴⁸

Účastníci sdružení „HT účto“ jsou osobami povinnými k dani, protože uskutečňují ekonomickou činnost týkající se vedení účetnictví. Navíc jim v předchozích letech vznikla povinnost zaregistrovat se jako plátcí DPH, protože překročili hranici obratu 1 000 000 Kč.

4.3 Majetkové daně u neziskových organizací

Předmětem této kapitoly jsou majetkové daně, kterými se nebudu zabírat do hloubky, ale uvedu pouze specifika, kterými se neziskové organizace liší od podnikatelských subjektů.

4.3.1 Daň silniční

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Touto daní se zdaňují podle § 2 odst. 1 tohoto zákona silniční motorová vozidla a jejich

⁴⁷ JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2006. s. 20

⁴⁸ PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. s. 208

přípojná vozidla, registrovaná v ČR nebo v zahraničí, provozovaná na území ČR, jsou-li používána nebo určena k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním, nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

V případě **neziskových organizací** jsou předmětem daně vozidla plně využívána v hospodářské činnosti nebo v jednotlivých hlavních činnostech, které budou podléhat dani z příjmů. Pokud nezisková organizace používá motorová vozidla pouze z části za účelem podnikání, do nákladů nutných k dosažení, zajištění a udržení příjmů může uplatnit pouze poměrnou část odpisů tohoto vozidla. Jestliže nezisková organizace používá vozidlo pro hlavní i podnikatelskou činnost, musí sledovat odděleně ujeté kilometry za tyto činnosti a pak podle nich rozdělit příslušné náklady (např. odpisy, spotřebu pohonných hmot, silniční daň) na jednotlivé činnosti. Osvobození a daňová pravidla uvedená v § 3 zákona o dani silniční se vztahují na neziskové organizace stejně jako na podnikatelské subjekty. Organizace se stává poplatníkem této daně také v případě, když vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití jeho vozidla při služební cestě v některé z uvedených oblastí podléhajících dani z příjmů.⁴⁹

Občanské sdružení Za Opavu a Sdružení pro výstavbu komunikace nejsou poplatníky silniční daně, protože nepoužívají ke svým činnostem silniční motorová vozidla.

4.3.2 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 3 tohoto zákona je poplatníkem daně vlastník pozemku či stavby. V zákoně je uveden výčet subjektů, jejichž pozemky a stavby jsou od daně osvobozeny. Osvobození od daně občanským sdružením a zájmovým sdružením právnických osob vyplývá z § 9 odst. 1 písm. f) zákona o dani z nemovitostí, kde je uvedeno, že od daně jsou osvobozeny nemovitosti ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností.

Aby byly pozemky a stavby od daně osvobozené, nesmí být využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Jsou-li však pronajaty obci, kraji, organizační složce státu nebo

⁴⁹ URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. s. 191

příspěvkové organizaci mohou být osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány v podnikatelské činnosti. Nárok na osvobození je nutno uplatnit podáním daňového přiznání.⁵⁰

Stejně jako v případě daně silniční se daň z nemovitostí občanského sdružení Za Opavu a Sdružení pro výstavbu komunikace netýká.

4.3.3 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Tyto daně jsou upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Neziskové organizace se stávají poplatníky tehdy, nabývají-li majetek dědictvím, darováním nebo prodávají-li nemovitý majetek. Pravděpodobnost zdanění u těchto organizací je však v praxi velice nízká, protože zákon vymezuje v § 20 rozsáhlá osvobození. Nárok na osvobození si nezisková organizace musí uplatnit v podaném daňovém přiznání. Majetek nabytý děděním nebo darováním je osvobozen obecně u všech typů neziskových organizací za předpokladu použití těchto darů či majetku k financování své hlavní činnosti, nikoliv však jiných oborů či svého podnikání.⁵¹

4.4 Komparace odlišností u vybraných sdružení v oblasti daní

Mezi zdaněním o. s. Za Opavu a Sdružením pro výstavbu komunikace nejsou téměř žádné rozdíly. Jediným rozdílem je základ daně z příjmů, který je tvořen u Sdružení pro výstavbu komunikace výsledkem hospodaření, tedy rozdílem mezi výnosy a náklady, a u o. s. Za Opavu rozdílem mezi příjmy a výdaji. Avšak mezi sdružením „HT úcto“ a těmito dvěma neziskovými organizacemi podstatné odlišnosti jsou. To vyplývá ze skutečnosti, že sdružení „HT úcto“ je založeno za účelem podnikání a daňovými subjekty jsou jednotliví účastníci sdružení, tedy fyzické osoby, zatímco o. s. Za Opavu a Sdružení pro výstavbu komunikace jsou neziskové

⁵⁰ MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. s. 215

⁵¹ REKTOŘÍK, Jaroslav a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. s. 170

organizace, jejichž činnosti podléhají dani z příjmů právnických osob. Zásadní odlišnosti týkající se daně z příjmů a daně z přidané hodnoty vybraných sdružení jsou znázorněny Tabulkou 4.6.

Tabulka 4.6 Odlišnosti u vybraných sdružení v oblasti daně z příjmů a DPH

	o. s. Za Opavu	Sdružení pro výstavbu komunikace	Sdružení „HT účto“ (jednotliví účastníci)
DANĚ Z PŘÍJMŮ			
Daň z příjmů	daň z příjmů právnických osob	daň z příjmů právnických osob	daň z příjmů fyzických osob
Poplatník a plátec	občanské sdružení (právnická osoba)	zájmové sdružení právnických osob (právnická osoba)	jednotliví účastníci sdružení (fyzické osoby)
Základ daně	rozdíl mezi příjmy a výdaji	výsledek hospodaření (výnosy – náklady)	podíl na příjmech a výdajích sdružení
Rozdělení činností	hlavní činnost hospodářská činnost	hlavní činnost hospodářská činnost	nemá povinnost rozdělovat činnosti
Odlišné odpočty od základu daně	30 % odpočet od základu daně	30 % odpočet od základu daně	odečet limitované hodnoty daru
Zaokrouhlení ZD	na tisíce dolů	na tisíce dolů	na stovky dolů
Sazba daně	19 %	19 %	15 %
Slevy na dani dle § 35 a § 35ba ZDP	za zaměstnávání zaměstnanců se změněnou pracovní schopností	za zaměstnávání zaměstnanců se změněnou pracovní schopností	- na poplatníka - na manželku - za invaliditu - za držení průkazu ZTP/P - na studenta - daňové zvýhodnění na vyživované dítě
DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY			
Osoba povinná k dani	ano	ne	ano
Plátec daně	ne	ne	ano

Zdroj: vlastní tvorba

5 ZÁVĚR

Svobodné sdružování lidí ve spolcích, společnostech či jiných sdruženích je základem demokracie a občanské společnosti. Umožňuje občanům, aby společně dosahovali určitého cíle a prosazovali jejich zájmy. Když se řekne slovo „sdružení“, většina z nás si vybaví sdružení občanské, nejrozšířenější formu nestátní neziskové organizace v národním hospodářství, které bylo společně se zájmovým sdružením právnických osob a sdružením bez právní subjektivity předmětem analýzy této práce. Cílem práce bylo shrnout a porovnat problematiku těchto tří sdružení z hlediska právního, účetního a daňového, jelikož s každou touto formou spolupráce jsou spojena jiná práva a povinnosti.

V úvodních kapitolách byla objasněna právní úprava jednotlivých sdružení, která je značně odlišná, jak se však na první pohled nemuselo zdát. Občanská sdružení a zájmová sdružení právnických osob byly charakterizovány jako neziskové organizace, zatímco u sdružení bez právní subjektivity byla tato možnost právní formy vyvrácena. Hlavním důvodem je skutečnost, že neziskové organizace jsou samostatnou právnickou osobou, jejich založením vznikne nový subjekt, kdežto založením sdružení bez právní subjektivity žádný nový subjekt nevzniká, jedná se pouze o závazkový vztah mezi účastníky sdružení, které samo o sobě nemá způsobilost k právním úkonům. Další rozdíly, které z komparace právních aspektů vyplynuly, se týkají odlišné zákonné úpravy, registrační povinnosti a personálního složení jednotlivých sdružení. Výhodou občanských sdružení je nízká ekonomická náročnost, protože při založení nejsou povinné žádné majetkové vklady a neplatí se žádný registrační poplatek. Jejich registrace je nenáročná a rychle proveditelná, takže není divu, že jsou u nás nejrozšířenější formou neziskové organizace. Stejně tak nenáročné je založení sdružení bez právní subjektivity uzavřením smlouvy o sdružení bez povinnosti se někde registrovat, což je důvodem, proč podnikatelé upřednostňují tuto formu spolupráce před založením obchodní společnosti. Kromě obecné charakteristiky jednotlivých sdružení jsem se v práci zabývala vymezením činností konkrétních sdružení, a to občanského sdružení Za Opavu, zájmového sdružení s názvem Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57 a sdružením fyzických osob bez právní subjektivity „HT účto“, které byly předmětem analýzy praktické části této práce.

Třetí kapitola byla věnována především odlišnostem ve vedení účetnictví u vybraných subjektů. S novelami zákona o účetnictví se měnily také povinnosti účtování účetních jednotek,

kteřé se samozřejmě dotkly také uvedených sdružení a způsobily to, že každé sdružení vede jinou formu účetnictví. Úplné zrušení jednoduchého účetnictví s sebou mohlo přinést značné finanční komplikace související se zavedením účetnictví podvojného pro drobné organizace, pro které bylo toto účetnictví administrativně nenáročné a nevyžadovalo takovou znalost účetnictví jako v případě vedení účetnictví podvojnými zápisy. Možnost vedení jednoduchého účetnictví nakonec zcela nezaniklo a některým účetním jednotkám včetně občanských sdružení je jeho vedení za určitých podmínek povoleno, čehož využilo také o. s. Za Opavu. Pro podnikatele (fyzické osoby) bylo jednoduché účetnictví nahrazeno daňovou evidencí, kterou vede za účastníky sdružení „HT účto“ osoba k tomu pověřená ve smlouvě, protože sdružení nemůže být samo o sobě účetní jednotkou. Sdružení pro výstavbu komunikace vede účetnictví v plném rozsahu, protože od roku 2005 je povinností zájmových sdružení právnických osob vést tuto formu zaznamenávání informací o hospodářských jevech. Odlišná forma vedení účetnictví se odráží také v oblasti zdaňování jednotlivých sdružení, protože základ daně pro zjištění daně z příjmů je tvořen z rozdílných skutečností zachycených v evidenci účetní jednotky. Zatímco o. s. Za Opavu a sdružení „HT účto“ sledují ve svém účetnictví příjmy a výdaje, Sdružení pro výstavbu komunikace, které vede jako jediné podvojně účetnictví, eviduje výnosy a náklady.

Daňová problematika byla objasněna v kapitole čtvrté, kde byla věnována pozornost především specifickým zdaňování neziskových organizací oproti podnikatelským subjektům. Neziskové organizace mají mnohá zvýhodnění v oblasti zdaňování, ale je na ně kladen požadavek podrobného členění činností na hlavní a vedlejší (hospodářskou), které podnikatelský subjekt provádět nemusí, což je pro ně značně administrativně náročné. Podnikatelský subjekt může kumulovat své ztrátové činnosti se ziskovými, kdežto nezisková organizace toto může provádět jen u činností hospodářských. Co se týče zdaňování o. s. Za Opavu a Sdružení pro výstavbu komunikace, tak se od sebe skoro neliší, ale mezi zdaněním sdružení „HT účto“ a těmito dvěma neziskovými organizacemi podstatné rozdíly jsou, protože daňovými subjekty v případě „HT účto“ jsou fyzické osoby (podnikatelé). Podstatným rozdílem jsou odčitatelné položky od základu daně z příjmů, kde v případě neziskových organizací hraje důležitou roli třicetiprocentní odpočet od základu daně, který podnikatelé nemají a zase účastníci sdružení „HT účto“ si mohou od základu daně odečíst limitovanou hodnotu poskytnutého daru, což neziskovým organizacím umožněno není. Rozdílné jsou také sazby daně z příjmů, zaokrouhlení základu daně a možné uplatňované slevy na dani z příjmů.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné knihy

- HAKALOVÁ, Jana a Yvetta PŠENKOVÁ. *Daňová evidence*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 104 s. ISBN 978-80-248-1798-9.
- HOPKINS, Bruce R. *Starting and managing a nonprofit organization: a legal guide*. 5th ed. Hoboken, N.J.: John Wiley, c2009, 346 s. ISBN 04-703-9793-4.
- JINDROVÁ, Blanka. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2006. 239 s. ISBN 80-720-1622-9.
- KOČÍ, Petr, KABELOVÁ, Kristýna, AUJEZDSKÝ, Josef, LERCHOVÁ, Silvie a Jitka NÁHLOVSKÁ. *Nevýdělečné organizace 2009*. Praha: ASPI, 2009. 316 s. ISBN 978-80-7357-415-4.
- KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. *Jednoduché účetnictví: k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 191 s. ISBN 978-80-7263-591-7.
- MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.
- PEŠTUKA, Jaroslav. *Účetnictví nevýdělečných organizací: stav k 1.1.2008*. Praha: EUROUNION, 2008. 286 s. ISBN 978-807-3170-677.
- PRAŽÁK, Zbyněk. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. 223 s. ISBN 80-720-1574-5.
- REKTOŘÍK, Jaroslav a kol. *Organizace neziskového sektoru: Základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5.
- STUHLÍKOVÁ, Helena a Sofie KOMRSKOVÁ. *Zdaňování neziskových organizací: zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností : s příklady z praxe*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 247 s. ISBN 978-80-7263-658-7.
- TAKÁČOVÁ, Hana. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 184 s. ISBN 978-80-245-1664-6.
- URBANCOVÁ, Alžběta a Šárka KRYŠKOVÁ. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2008. 232 s. ISBN 978-80-248-1801-6.

Elektronické dokumenty a ostatní

Internetové zdroje

- BRADY, Pavla. *Úvodní slovo předsedkyně Sdružení pro výstavbu komunikace I/11-I/57* [online]. [23. 2. 2012]. Dostupné z: <http://www.opava-city.cz/sdruzeni1157/>
- NEZISKOVKY.CZ. *Zpráva o stavu neziskového sektoru v ČR v roce 2010* [online]. [13. 2. 2012]. Dostupné z: http://www.neziskovky.cz/data/Zprava_o_stavu_NS_2010txt11805.pdf
- O.S. ZA OPAVU. *Občanské sdružení Za Opavu* [online]. [6. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.zaopavu.cz/view.php?cislocclanku=2001061101>

Interní materiály sdružení

- Stanovy a interní doklady občanského sdružení Za Opavu
- Stanovy a interní doklady Sdružení pro výstavbu komunikace I/11 – I/57
- Smlouva o sdružení „HT účto“

Vyhlášky

- Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupná také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2002/sb174-02.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Vyhláška č. 504 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9809-9844. Dostupná také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2002/sb174-02.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Vyhláška č. 507 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9888-9889. Dostupná také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2002/sb174-02.pdf>. ISSN 1211-1244.

Zákony

- Zákon č. 16 ze dne 21. prosince 1992 o dani silniční. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 6, s. 133-136. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1993/sb06-93.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 40 ze dne 26. února 1964 občanského zákoníku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1964, částka 19, s. 201-248. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1964/sb19-64.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 83 ze dne 27. března 1990 o sdružování občanů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1990, částka 19, s. 366-369. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1990/sb019-90.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2004/sb078-04.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 338 ze dne 4. května 1992 o dani z nemovitostí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 71, s. 1946-1952. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb071-92.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 357 ze dne 5. května 1992 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 73, s. 1993-1998. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb073-92.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb117-92.pdf>. ISSN 1211-1244.

SEZNAM ZKRATEK

č.	číslo
ČR	Česká republika
DE	daňová evidence
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
HČ	hlavní činnost
JÚ	jednoduché účetnictví
Kč	korun českých
kol.	kolektiv
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MK	Ministerstvo kultury
např.	například
odst.	odstavec
o. s.	občanské sdružení
písm.	písmeno
PR	public relations
PRÚ	plný rozsah účetnictví
PÚ	podvojné účetnictví
SMO	Statutární město Opava
Tab.	tabulka
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZoÚ	zákon o účetnictví
ZRÚ	zjednodušený rozsah účetnictví
ZTP/P	zvlášť těžké postižení / průvodce

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2012

Barbora Hlaváčková

jméno a příjmení studenta

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Srovnání jednoduchého účetnictví s účetnictvím podvojným

Příloha č. 2 – Příklad účtového rozvrhu při vedení účetnictví v plném rozsahu
neziskových organizací

Příloha č. 3 – Příklad účtového rozvrhu při vedení účetnictví neziskových organizací ve
zjednodušeném rozsahu na úrovni účtových skupin

Příloha č. 4 – Americký deník v účetnictví ve zjednodušeném rozsahu